

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
FACULDADE DE DIREITO

O CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI E A MODULAÇÃO DOS EFEITOS
TEMPORAIS

MARCELO VIEIRA DA CRUZ

RIO DE JANEIRO
2008

MARCELO VIEIRA DA CRUZ

O CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI E A MODULAÇÃO DOS EFEITOS
TEMPORAIS

Trabalho de conclusão de curso
apresentado à Faculdade de Direito da
Universidade Federal do Rio de Janeiro,
como requisito parcial para obtenção do
título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Doutor Eduardo Maneira

Rio de Janeiro
2008

Cruz, Marcelo Vieira da.

O crédito presumido do IPI e a modulação dos efeitos temporais / Marcelo Vieira da Cruz – 2008.

64 f.

Orientador: Eduardo Maneira.

Monografia (Graduação em Direito) – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas, Faculdade de Direito.

Bibliografia: f. 63-64.

1. Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) – Monografias. 2. Crédito Presumido. 3. Modulação dos Efeitos Temporais. I. Maneira, Eduardo. II. Universidade Federal do Rio de Janeiro. Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas. Faculdade de Direito. III. Título.

CDD 341.39631

MARCELO VIEIRA DA CRUZ

O CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI E A MODULAÇÃO DOS EFEITOS
TEMPORAIS

Trabalho de conclusão de curso
apresentado à Faculdade de Direito da
Universidade Federal do Rio de Janeiro,
como requisito parcial para obtenção do
título de Bacharel em Direito.

Data de aprovação: ____/____/____

Banca Examinadora:

Eduardo Maneira – Presidente da Banca Examinadora
Prof. Doutor da Faculdade de Direito – UFRJ – Orientador

Aos meus pais, que sempre me apoiaram incondicionalmente em todas as horas, se tornando a base sólida para o meu crescimento.

RESUMO

CRUZ, Marcelo Vieira da. *O crédito presumido do IPI e a modulação dos efeitos temporais*. 2008. 64 f. Monografia (Graduação em Direito) – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2008.

Analisa-se as questões relevantes envolvendo as limitações constitucionais ao poder de tributar. Parte-se, em seguida, para o estudo das diversas espécies de impostos, dando-se uma maior ênfase ao Imposto sobre Produtos Industrializados e suas características peculiares. Examina-se a questão do crédito presumido, estabelecendo-se a distinção entre as diversas espécies exonerativas e um histórico sobre o princípio da não-cumulatividade. Adentramos no âmbito do Supremo Tribunal Federal e o julgamento deste sobre o tema em questão. Devidamente compreendida a questão do crédito presumido e o posicionamento do STF frente à matéria, examina-se a possibilidade de se modular os efeitos temporais a esta decisão.

Palavras-Chave: Poder de Tributar; IPI; Crédito Presumido; Modulação dos Efeitos Temporais.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	6
2	O ESTADO E AS LIMITAÇÕES DO PODER DE TRIBUTAR.....	8
2.1	Histórico da relação entre o Estado e o Poder de Tributar.....	8
2.2	Constituição e competência tributária.....	12
2.3	Considerações a respeito das limitações ao poder de tributar.....	18
3	O IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS E O CRÉDITO PRESUMIDO.....	25
3.1	Breve análise sobre os impostos.....	25
3.2	Imposto sobre Produtos Industrializados e suas características específicas.....	27
3.2.1	<u>Princípio da Seletividade.....</u>	<u>28</u>
3.2.2	<u>Princípio da Não-Cumulatividade.....</u>	<u>29</u>
3.3	Prévia observações sobre o crédito presumido.....	32
3.3.1	<u>Diferenças entre a isenção, a alíquota-zero e a não-tributação (não incidência tributária).....</u>	<u>32</u>
3.3.2	<u>Histórico da não-cumulatividade junto ao IPI e ao ICMS.....</u>	<u>35</u>
3.4	A questão do Crédito Presumido junto ao Supremo Tribunal Federal.....	36
4	A QUESTÃO DE ORDEM E A POSSIBILIDADE DE MODULAÇÃO DOS EFEITOS TEMPORAIS DA DECISÃO.....	48
4.1	Controle de Constitucionalidade.....	49
4.2	Possibilidade da aplicação da modulação dos efeitos temporais ao caso concreto.....	52
5.	CONCLUSÃO.....	62
	REFERÊNCIAS.....	64

1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por objetivo a análise da questão da possibilidade de concessão de crédito para as matérias-primas adquiridas sobre os regimes de isenção, alíquota-zero ou não-tributados, nas hipóteses em que incidiria o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, à luz do Direito Brasileiro e da Constituição da República Federativa Brasileira de 1988 – CRFB/88, bem como da doutrina e da jurisprudência.

Do mesmo modo, mediante a decisão recente proferida pelo Supremo Tribunal Federal em face desta matéria, será igualmente examinada a questão de ordem levantada pelo Ministro Ricardo Lewandowski, no que se refere à modulação dos efeitos temporais do acórdão, para que este só surtisse efeitos prospectivos, em outras palavras, a partir de sua publicação.

O estudo sobre crédito presumido no IPI está intimamente vinculado à análise do Princípio da Não-Cumulatividade, específico deste imposto, tratando-se de uma das espécies de limitação ao poder de tributar do Estado. Tal princípio está previsto e regulamentado no art. 153, §3º, II, da CRFB/88.

No primeiro capítulo, elabora-se um breve histórico acerca da relação entre Estado e poder de tributar, inerente à soberania daquele. Ademais, examina-se, em linhas gerais, a importância da Constituição Federal no Estado Democrático de Direito, tecendo-se considerações a respeito do Sistema Tributário Nacional e a repartição de competência tributária disciplinada pela Lei Fundamental, bem como da limitação ao poder de tributar, como proteção ao cidadão/contribuinte.

No segundo capítulo, adentramos à questão relativa ao crédito de IPI aos insumos adquiridos sob o regime da isenção, alíquota-zero e não-tributação. Para tanto, faz-se uma rápida análise sobre os impostos, merecendo uma maior ênfase, evidentemente, o Imposto sobre Produtos Industrializados, o qual examinaremos as características particulares desta espécie de tributo.

Ainda neste capítulo, observamos pormenorizadamente a questão relativa a não-cumulatividade, trazendo à baila sua origem e evolução através da história do ordenamento

jurídico brasileiro. Do mesmo modo, chegamos ao julgamento da questão perante o Supremo Tribunal Federal.

Finalmente, no terceiro capítulo, tratamos da questão levantada pelo Ministro Lewandowski relativa à possibilidade de se aplicar efeitos prospectivos ao acórdão proferido pela Suprema Corte, ou seja, da modulação dos efeitos temporais, bem como das consequências que tal decisão, qualquer que seja fosse o resultado, representaria para o Estado e os contribuintes.

2. O ESTADO E AS LIMITAÇÕES DO PODER DE TRIBUTAR

2.1 Histórico da relação entre o Estado e o Poder de Tributar

Durante toda a evolução histórica, o homem percebeu que, para se viver em coletividade, era necessário que existisse um ente maior, com uma força superior, para que pudesse exprimir a idéia básica e fundamental da vontade de todos. Seria esse Estado que deveria construir o Direito, de modo a criar regras de conduta as quais todos estariam subordinados, permitindo, assim, a vida em sociedade.

Para manter a ordem social a que o Estado se destina, não só é necessário a criação de normas de conduta, como também faz-se preciso o atendimento às necessidades do povo, garantindo algumas condições básicas para a coletividade. É neste momento que o Estado se conecta à idéia de tributação, pois é através desta que aquele busca os recursos dos particulares para prover as necessidades essenciais.

Cabe ressaltar que a idéia de Estado que temos até aqui não se refere àquela preconizada pelo filósofo Maquiavel, em sua obra “O Príncipe”, indicando uma sociedade política dotada de certas características bem definidas. A noção de Estado a que nos aludimos seria aquela relativa a todas as sociedades políticas que, com autoridade superior, fixaram as regras de convivência de seus membros, sendo, em sua essência, iguais a tantas outras sociedades que surgiram, mesmo que com nomes diversos.

A idéia de tributação surgiu na Antiguidade, quando os vencidos em uma guerra eram obrigados a pagar tributos aos vencedores, sob pena até mesmo de serem condenados à morte.

Já na Grécia começa a se observar a cobrança de tributos não só dos vencidos das guerras, mas também dos próprios cidadãos, que eram obrigados a pagar dois tipos de tributos: os ordinários e os extraordinários, sendo estes últimos destinados principalmente ao custeio da guerra (e que posteriormente acabaram por se tornar permanentes). Em Roma, a

situação não era muito diferente, sendo os tributos também destinados para suprir as despesas geradas pelas guerras, bem como para o sustento do luxo da classe dominante.

Com o fim do Império Romano, houve a divisão de vastas porções de terra pertencentes ao antigo império, aos quais se deu o nome de feudos, dando início, deste modo, ao chamado Período Feudal. Durante esta época, a noção de Estado praticamente desapareceu, pois cada feudo possuía seu próprio senhor feudal, que fazia o papel do “Estado” dentro de seu território, ditando suas próprias regras. Os tributos, por sua vez, eram pagos pelos servos, através da entrega de parcela da colheita obtida, pois, por praticamente inexistir Estado, a circulação de moeda era escassa.

Na Era Absolutista, a idéia de Estado quase que se confundia com a figura do soberano, visto que ao seu poder não havia limitações formais significativas. Esse tipo de Estado foi marcado pela exploração privada do patrimônio do monarca como fonte primordial de recursos, pela precária atividade tributária e pela existência de uma fiscalidade periférica, a qual era exercida pela Igreja e pela nobreza, como bem afirma Fernando Borges Mânica¹.

Não há como não se mencionar a assinatura da Carta Magna pelo Rei João Sem Terra, na Inglaterra, pois tal ato possui uma grande importância histórica, uma verdadeira evolução, pois foi a primeira limitação legal ao poder dos reis de cobrarem impostos, ou, em outras palavras, ao próprio poder do soberano. A partir daí, passou-se a ser necessário que o soberano concedesse explicações às Cortes sobre o destino que daria aos novos recursos que obtivesse do povo. Tal importância se caracteriza pela influência que tal episódio, de certo modo, gerou para o regime financeiro adotado hodiernamente nas Constituições democráticas.

Com a superação do regime absolutista e o advento das inúmeras Revoluções Burguesas, quase na totalidade ocasionadas pela alta cobrança de tributos, constituiu-se o chamado Estado Liberal, caracterizado principalmente pela submissão do Estado à lei, pela separação dos poderes e pela garantia dos direitos individuais, havendo uma limitação do poder pelo próprio poder. Nesse sentido se manifesta Carrazza, conforme observamos de sua lição:

No *Estado de Direito*, pelo contrário, os governantes (tanto quanto os governados) sujeitam-se ao império da lei. Nele, o Poder Público age *secundum legem* e, em suas relações com os governados, submete-se a um *regime de direito*, vale dizer, pauta sua conduta por meio de regras que, com

¹ MÂNICA, Fernando Borges. **Terceiro Setor e Imunidade Tributária: teoria e prática**. Belo Horizonte, Ed. Fórum, 2005, p.26.

outorgarem e garantirem os chamados *direitos individuais*, apontam os meios que ele poderá validamente empregar para a consecução de seus fins².

Com o crescimento da burguesia mercantil, foi-se aprimorando as formas de fabricação dos produtos, surgindo assim as primeiras indústrias. Tal fato acabou por gerar a Revolução Industrial, e o conseqüente nascimento do proletariado, que, insatisfeito com as péssimas condições de trabalho da classe operária, deu início a uma série de movimentos sociais que eclodiram em diversas partes, culminando com as revoluções socialistas. Deste modo, diversos Estados que adotavam o sistema capitalista, preocupados com o crescente movimento socialista, passaram a se preocupar com o bem-estar social, o que, mesmo que indiretamente, acabou por aumentar a arrecadação, para que tais necessidades sociais pudessem ser atendidas.

No que se refere às crises vivenciadas pelo Estado Liberal e o surgimento do denominado Estado Social, vale ressaltar a doutrina de Clèmerson Merlin Clève:

A crise recorrente do capitalismo, o sufrágio universal, as reivindicações da classe operária, as revoluções socialistas, a passagem da empresa individual para a coletiva e da concorrência para o oligopólio, a emergência da sociedade de massas e a conseqüente urbanização pela qual passou o mundo, esses dados todos, somados a outros, concluíram por forçar o nascimento de um novo tipo de Estado³.

Após a 2ª Guerra Mundial, o positivismo formalista viveu uma profunda crise, gerada pelo movimento nazista, passando a existir uma grande preocupação com o conteúdo das normas, verificando-se a necessidade de se resguardar determinados valores considerados fundamentais para a sociedade, amadurecendo-se, assim, a noção de cláusula pétrea na Constituição, e fortalecendo-se a idéia de ponderação entre segurança jurídica e justiça.

Portanto, como pode ser observado, desde a assinatura da Carta Magna pelo Rei João Sem Terra vêm sendo criadas, ao longo dos tempos, diversas limitações ao poder do Estado, como forma de garantia do contribuinte, podendo-se afirmar que, em linhas gerais, apenas com o Estado Democrático de Direito e a consagração dos direitos e garantias fundamentais do cidadão o tributo passou a ser concebido democraticamente. Aliás, afirma-se que o Estado de Direito e a legalidade tributária são termos equivalentes.

² CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo, Ed. Malheiros, 21ª edição, 2005, p.379.

³ CLÈVE, Clèmerson Merlin, **Atividade Legislativa do Poder Executivo**, 2ª ed. São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 2000, p. 40 *apud* MÂNICA, Fernando Borges. Op. cit. p. 33.

Conforme já dito, o Estado necessita de recursos para prover as condições necessárias para a coletividade, que, por sua vez, são obtidos mediante a exigência do Estado para que os indivíduos os forneçam, através dos tributos. O ilustre jurista Hugo de Brito Machado afirma que “o poder de tributar nada mais é que um aspecto da soberania estatal, ou uma parcela desta”⁴. No mesmo sentido, Pedro Jorge Medeiros aduz que o poder fiscal, também conhecido como poder tributário, representa o poder do Estado soberano de penetrar no patrimônio dos particulares, exigindo-lhes contribuições derivadas e compulsórias⁵. Ou seja, é do poder de império do Estado que decorre o poder de tributar, meio pelo qual se busca na sociedade os recursos para o custeio das necessidades públicas, através da prevalência do interesse público sobre o dos particulares.

Hugo de Brito Machado faz uma importante ressalva no que se refere ao entendimento de alguns doutrinadores sobre a relação de tributação. Para o jurista, tal relação não se trataria, na verdade, de uma simples relação de poder, mas sim de uma relação jurídica, mesmo que seu fundamento seja a soberania do Estado. Isto porque, não seria razoável, nos dias de hoje, admitir-se a relação tributária como sendo uma relação de poder, pois a idéia de liberdade há de estar presente, sempre, na relação de tributação⁶.

Justifica-se o *poder de tributar* conforme a concepção que se adote do próprio *Estado*. A idéia mais generalizada parece ser a de que os indivíduos, por seus representantes, *consentem* na instituição do tributo, como de resto na elaboração de todas as regras jurídicas que regem a nação⁷.

Por este entendimento, o pagamento do tributo pelo indivíduo representaria o cumprimento de um dever jurídico, e não o cumprimento simplesmente de um dever de solidariedade social, mesmo que esta idéia de solidariedade possa exercer algum tipo de influência no cumprimento espontâneo do dever jurídico de pagar tributo.

Desta forma, adotando-se a concepção de tributação como uma relação jurídica, o contribuinte se tornaria um devedor juridicamente responsável, permitindo-se a quantificação da prestação devida, o que acabaria por afastar qualquer risco de se depender da voluntariedade do indivíduo, seja referente ao pagamento em si, como à quantia e ao momento devidos, bem como estaria ressaltado o direito de o contribuinte se opor a qualquer tributo não devido, ou excessivo.

⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo, Ed. Malheiros, 29ª edição, 2008, p.39.

⁵ MEDEIROS, Pedro Jorge. Competência Tributária. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, Ano 14, nº 69, julho/agosto de 2006, p. 45)

⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit. p. 39.

⁷ Loc. cit.

Por outro lado, para que o sistema tributário possa atuar de modo eficiente e legítimo, é imprescindível que tal sistema funcione perfeitamente e que a carga tributária seja distribuída de uma maneira justa, igualitária, perante todos os indivíduos; além, é claro, que o Estado preste serviços e obras em benefício da coletividade.

Por consequência, essa justiça fiscal deve ser implementada, de modo que muitos paguem, mas contribuindo com o mínimo possível, mediante uma distribuição que respeite os princípios da capacidade contributiva, da proporcionalidade e da isonomia. Neste aspecto, a capacidade tributária mostra-se como um corolário fundamental para a implementação do princípio da isonomia, aparecendo, inclusive, como justificativa da própria incidência tributária. Afirma, inclusive, o jurista Yoshiaki Ichihara que qualquer proposta de reforma tributária, além de implementar a justiça fiscal, pela óptica da legitimidade da exigência, deve privilegiar a capacidade contributiva, a proporcionalidade como medida e critério para a implementação da isonomia, pela justa divisão da carga tributária, simplificação do sistema e uma administração tributária eficaz⁸.

Assim sendo, após esta breve análise da relação entre o Estado e o poder de tributar, passa-se para o exame da importância da Constituição como instrumento de garantia do contribuinte.

2.2 Constituição e competência tributária

A instituição e a posterior cobrança dos tributos, bem como sua exigência, não dependem da vontade do contribuinte, eis que tal situação decorre do poder de império do Estado, cabendo à Constituição o papel de manter a ação de tributar dentro do Estado Democrático de Direito. A disciplina constitucional detalhada decorre do fato de que a ação de tributar excepciona o direito à propriedade, sendo necessária, além da regulamentação dos mecanismos de funcionamento da tributação, a fixação de direitos e garantias do contribuinte contra eventuais excessos por parte do Poder Público.

Sobre tal matéria, vale conferir a lição de Sacha Calmon:

⁸ ICHIHARA, Yoshiaki. **Imunidades Tributárias**. São Paulo, Ed. Atlas, 2000, p. 82.

O poder de tributar, modernamente, é campo predileto de labor constituinte. A uma, porque o exercício da tributação é fundamental aos interesses do Estado, tanto para auferir as receitas necessárias à realização de seus fins, sempre crescentes, quanto para utilizar o tributo como instrumento extrafiscal, técnica em que o Estado intervencionista é pródigo. A duas, porque tamanho poder há de ser disciplinado e contido em prol da segurança dos cidadãos⁹.

No entanto, para que o Estado possa custear as necessidades públicas através do recolhimento de certa parcela da riqueza dos membros da sociedade, tal deve ser devidamente autorizado e legitimidade pela coletividade. É neste ponto que observa-se a importante papel desempenhado pela Constituição, pois funciona como proteção dos cidadãos contra eventuais arbitrariedades que poderiam ser cometidas pelo ente soberano.

Durante a própria evolução da sociedade, a Constituição foi sofrendo diversas mudanças, desde sua fundamentação em um conjunto de tradições, costumes e estatutos (como era na Antiguidade), até atingir a concepção moderna, com as características atuais, em que a Constituição é a base, o início, o fundamento do Direito e do Estado. Chega-se, portanto, a teoria de Kelsen, na qual a Constituição é o fundamento de validade de todas as normas jurídicas, pois cria o Estado e limita seus Poderes.

Sobre o assunto, merecem destaque as palavras de Yoshiaki Ichihara:

Na atualidade, é assente entre os doutrinadores do direito constitucional que, a par da necessidade e como marco fundamental, a Constituição cria o Estado, estabelece os princípios fundamentais e as regras básicas de funcionamento e limita o poder pela previsão dos direitos e garantias fundamentais¹⁰.

No que se refere à pirâmide jurídica de Kelsen, a Constituição estaria situada em seu ápice, pois atuaria como fundamento de validade para todas as demais normas, bem como de si mesma, vez que encarna a soberania do Estado que a elaborou. Deste modo, a Constituição seria a lei máxima em um Estado de Direito, devendo ser respeitada por todos os cidadãos e Poderes (Legislativo, Executivo e Judiciário).

Há divergências na doutrina quanto a verdadeira posição da Constituição na pirâmide jurídica de Kelsen. Isto porque, por ser o fundamento de validade de todas as demais normas do ordenamento jurídico, a Constituição deveria se situar, na verdade, na base da pirâmide, que é onde, em regra, se encontra o fundamento. No entanto, tal discussão é meramente

⁹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro, Ed. Forense, 2006, p. 39.

¹⁰ ICHIHARA, Yoshiaki. Op. cit. p. 29.

didática, eis que, independente da real posição da Constituição na pirâmide, o que importa é se manifestar como o sustentáculo de validade de toda norma jurídica.

Sobre o tema, bem afirma Sacha Calmon:

Pensamos que se o Direito é piramidal, podemos descreve-lo do ápice para a base ou da base para o ápice. Por isso que as normas jurídicas extraem validade de uma norma que lhes está imediatamente acima. A norma que está no topo é justamente a constitucional. Ela é que confere validade às demais normas do sistema, até as mais ínfimas, os regulamentos e as instruções normativas das autoridades administrativas. Subir ou descer a pirâmide normativa, tanto faz¹¹.

Conforme já mencionado, a Constituição, além de servir como instrumento de garantia dos direitos fundamentais do cidadão mediante a consignação de limitações ao poder do Estado, também fixa a competência tributária, a qual se caracteriza como o poder de instituir tributos.

Segundo Hugo de Brito, a competência tributária seria o poder de tributar juridicamente delimitado e a Constituição Federal seria o instrumento de atribuição desta competência, visto que a atribuição de competência tributária faz parte da própria organização jurídica do Estado¹².

No caso da sociedade brasileira, em que vigora o sistema federativo, tal divisão do poder de tributar se faz necessária, eis que os entes federativos (União, Estados-membros, Municípios e Distrito Federal) possuem autonomia, devendo preocupar-se com o provimento dos recursos para que se possa atender aos seus respectivos dispêndios. Adota-se, assim, um sistema misto de partilha de competência, onde o poder de criar tributos é repartido entre os vários entes políticos, de modo que cada um tem competência para impor prestações tributárias, dentro da esfera que lhe é assinalada pela Constituição.

Vale ressaltar que, sendo a competência tributária exercida somente mediante a edição de lei, aquela só pode ser atribuída às pessoas jurídicas de Direito Público, dotadas de poder legislativo. Esta competência tributária compreende uma competência legislativa plena.

Acerca deste tema, bem ensina o eminente jurista Luciano Amaro:

Como regra, a *lei ordinária* é o veículo idôneo à criação ou instituição do tributo, e, por conseqüência, à sua eventual modificação ou revogação. Por isso, a competência tributária implica a competência para legislar, inovando o ordenamento jurídico, criando o tributo ou modificando sua expressão qualitativa ou quantitativa, respeitados, evidentemente, os balizamentos fixados na Constituição ou em outras normas que, nos termos de previsão constitucional, fixem os limites do campo possível de ser submetido à incidência pela lei criadora do tributo¹³.

¹¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Op. cit. p. 37.

¹² MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit. p. 30.

¹³ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo, Ed. Saraiva, 12ª ed., 2006, p. 99.

No entanto, há que se diferenciar a competência tributária da capacidade tributária ativa, eis que tais institutos não se confundem, pois o primeiro se configura na aptidão para instituir o tributo, enquanto a capacidade tributária é aptidão para ser titular do pólo ativo da obrigação, ou, em outras palavras, para figurar como o credor na relação jurídica tributária, na qual compreende as funções de arrecadar ou fiscalizar tributos ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conforme preconiza o art. 7, do Código Tributário Nacional.

Tal distinção é bem lecionada por Hugo de Brito Machado:

A capacidade tributária não se confunde com a competência. A competência tributária é atribuída pela Constituição a um ente estatal dotado de poder legislativo. É exercida mediante a edição de lei. Já a capacidade tributária é atribuída pela Constituição, ou por uma lei, a ente estatal não necessariamente dotado de poder legislativo. É exercida mediante atos administrativos¹⁴.

Conforme já exposto, em virtude do sistema federativo adotado pelo Brasil, apenas os entes federativos – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – detêm competência tributária. Vale salientar, no entanto, que os Territórios, caracterizados como autarquias territoriais federais, não possuem competência tributária, cabendo à União Federal instituir os respectivos tributos. É mediante esta divisão do poder de tributar que permite-se a harmonia do sistema federativo brasileiro, garantindo, assim, a efetiva autonomia das entidades federativas.

A capacidade tributária é indelegável, pois a pessoa jurídica a qual a Constituição tenha atribuído competência para instituir certo tributo não pode transferir essa competência. Caso contrário, se assim admitido, se estaria permitindo que a Constituição fosse alterada por norma infraconstitucional. Tal delegação só é possível se o destinatário for outra pessoa jurídica de Direito Público.

No entanto, não obstante as exceções à indelegabilidade da competência tributária previstas no art. 7, do CTN, tais funções (arrecadar e fiscalizar tributos, executar leis, etc.) não se tratariam, em verdade, de delegação de competência, pois tal atribuição compreenderia simplesmente as garantias e os privilégios processuais da entidade que a efetua, a qual pode, a qualquer tempo, revogar tal atribuição¹⁵.

Tal entendimento também é corroborado por Luciano Amaro, quando afirma que:

As hipóteses ressalvadas no art. 7º do Código não são, propriamente exceções à indelegabilidade, dado que não comportam o exercício de

¹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit. p. 30.

¹⁵ Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 7º, §§1º e 2º.

nenhuma atividade inovadora dos pressupostos legais definidores do tributo, mas apenas de funções de fiscalizar ou arrecadar os tributos, ou executar normas ou atos sobre matéria tributária, sem nenhum poder para modificar o alcance ou a expressão dos tributos¹⁶.

No que se refere à repartição da competência tributária, costuma-se dividir em três modalidades: privativa, residual e comum. As privativas são aquelas atribuídas com exclusividade a um determinado ente político, que ficará responsável e competente para legislar sobre o tema. É o que dispõe os arts. 153, 155 e 156 da Constituição, relativos, respectivamente, a repartição da competência para a União, Estados-membros e Distrito Federal e os Municípios, conforme reproduzidos abaixo:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

- I - importação de produtos estrangeiros;
- II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
- III - renda e proventos de qualquer natureza;
- IV - produtos industrializados;
- V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
- VI - propriedade territorial rural;
- VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

(...)

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

- I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)
- II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)
- III - propriedade de veículos automotores. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

- I - propriedade predial e territorial urbana;
- II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;
- III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

A competência tributária também pode ser cumulativa, como é o caso do Distrito Federal, que possui *status* de Estado-membro para efeitos e competência tributária, e a esta cumula-se também a competência municipal, sendo competente para legislar sobre os impostos municipais dentro de seus domínios. O mesmo pode acontecer com a União, no caso dos Territórios que não sejam subdivididos em Municípios. Neste caso, a União acumularia a

¹⁶ AMARO, Luciano. Op. cit. p. 100.

sua já presente competência federal, as competências estadual e municipal. Na hipótese de o Território possuir Municípios, estes seriam competentes para cobrar os impostos municipais, enquanto a União cumularia apenas as competências federal e estadual.

Art. 147. Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais.

Já a competência residual se refere aos impostos que poderão ser instituídos e que ainda não existem. Serve como precaução para as situações em que se precise, em caráter de urgência, uma maior arrecadação, como, por exemplo, nos casos de guerra ou de calamidade pública. Tais hipóteses estão previstas no art. 154, da CF, e apenas a União os podem instituir.

Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

A competência comum, finalmente, é aquela em que todos os entes federativos podem legislar (mas sem interferir na competência de outro ente), como as taxas, por exemplo. Todos os entes políticos são competentes para legislar sobre esta matéria, mas sempre observando as normas gerais de Direito Tributário, estabelecidas em leis complementares, conforme determinado pelo art. 146 da Constituição.

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

(...)

Art. 149-A Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 39, de 2002)

Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o caput, na fatura de consumo de energia elétrica. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 39, de 2002)

Vale ressaltar que os tributos arrecadados por cada um dos entes federativos não permanecem integralmente com seu ente respectivamente competente. A própria Constituição estabelece, nos arts. 157 a 162, que todo o produto de arrecadação é distribuído entre os entes políticos, conforme disposto nestes artigos. Tal técnica acaba por gerar o inconveniente de manter os Estados-membros e os Municípios dependentes do governo federal, pois à União foi reservada uma parcela maior de competência tributária.

Assim, verifica-se configurada a relação entre a competência tributária e as limitações ao poder de tributar, bem como o importante papel desempenhado pela Constituição como instrumento de garantia dos direitos dos cidadãos, inclusive sob o aspecto da tributação. Passa-se, portanto, à análise das limitações constitucionais do poder de tributar.

2.3 Considerações a respeito das limitações ao poder de tributar

Conforme já dito ao longo do presente trabalho, o Estado é o ente detentor do poder de tributar, como resultado de sua soberania, sendo a Constituição brasileira, em virtude do sistema federativo adotado pelo Brasil, o instrumento hábil para fracionar essa competência tributária entre os entes federativos – União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios. No entanto, faz-se observar que tal competência tributária não é, de maneira alguma, absoluta, sofrendo limitações por parte do Direito, seja em razão do interesse do cidadão, da sociedade, ou até mesmo dos próprios entes políticos titulares da competência tributária¹⁷.

Cabe ressaltar que a expressão *Limitações constitucionais ao poder de tributar* foi originalmente conferida pelo célebre jurista Aliomar Baleeiro, em sua obra clássica sobre o Direito Tributário, quando analisou os diversos balizamentos fixados pela Constituição ao poder e tributar.

O Estado tem o poder de autolimitar sua própria competência tributária, de modo a se proteger dele mesmo, eis que não interessa a ele a tributação de toda a riqueza de seu

¹⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit. p. 272.

território, pois se assim o fosse, o Estado entraria num ciclo destrutivo. Estas limitações se desdobram nos *princípios constitucionais tributários* e nas *imunidades tributárias*, sendo tal matéria objeto de seção específica da Constituição (arts. 150 a 152), justamente com o título “Das Limitações do Poder de Tributar”¹⁸.

Cabe ressaltar que, em virtude do objetivo da presente Monografia, não se faz adequado um estudo pormenorizado sobre as limitações do poder de tributar, mas sim uma análise geral, eis que necessária quando abordarmos os princípios e características exclusivas de certos tributos. Pois, como bem afirma Sacha Calmon, a matéria das limitações ao poder de tributar também inclui os princípios e imunidades específicos de cada imposto, e que estão previstos em seus respectivos capítulos da Constituição¹⁹.

Entre os princípios constitucionais tributários, há o princípio da legalidade formal e material da tributação (art. 5º, II e 150, I, da CF); princípio da isonomia (arts 5º, I e 150, II, da CF); princípio da irretroatividade (arts 5º, XXXVI e 150, III, “a”, da CF); princípio da anterioridade, também chamado de princípio da não-surpresa (arts. 150, III, “b” e “c” e 195, §6º, da CF); princípio do não-confisco (arts. 5º e 150, IV, da CF); princípio do livre trânsito de pessoas e bens em território nacional (art. 150, V, da CF); princípio da capacidade econômica e da pessoalidade dos impostos (art. 145, §1º, da CF); entre outros.

Tais princípios, bem como a imunidade, sendo desdobramentos das limitações ao poder de tributar, são cláusulas pétreas, ou seja, impossíveis de sofrerem alterações através de emendas constitucionais, conforme leciona Misabel Abreu Machado Derzi, em nota de atualização à obra de Aliomar Baleeiro:

A grande massa das imunidades e dos princípios consagrados na Constituição de 1988, dos quais decorrem limitações ao poder de tributar, são meras especializações ou explicações dos direitos e garantias individuais (legalidade, irretroatividade, igualdade, generalidade, capacidade econômica de contribuir, etc.), ou de outros grandes princípios estruturais, como a forma federal de Estado (imunidade recíproca dos entes públicos estatais). São, portanto, imodificáveis por emenda, ou mesmo por revisão, já que fazem parte daquele núcleo de normas irredutível, a que se refere o art. 60, §4º, da Constituição²⁰.

Cumprе destacar que esses limites ao poder de tributar não se esgotam naqueles contidos nos artigos supramencionados contidos na seção “Limitações ao Poder de Tributar”, podendo ser encontrados em outros capítulos da Constituição, ou até mesmo em outros tipos normativos, como lei complementar, resoluções do Senado, convênios, entre outras. É esse

¹⁸ AMARO, Luciano. Op. cit. p.106.

¹⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Op. cit. p. 170-171.

²⁰ BALEIRO, Aliomar. Op. cit. p.14.

complexo normativo que delimita a competência, vale dizer, traça as fronteiras do campo em que é exercitável o poder de tributar.

O princípio da legalidade é aquele no qual se tem enraizados os ideais de justiça e segurança jurídica, pois através dele tem-se a garantia de que nenhum tributo será instituído, nem aumentado, a não ser através de lei. É a máxima de que sem lei, não há tributo (*nullem tributum sine lege*). Tal princípio é antigo, tendo sido consagrado originariamente em 1215, com a assinatura da Carta Magna pelo Rei João Sem Terra, como já mencionado no presente trabalho.

A necessidade de reserva de lei para a disciplina do tributo se refere tanto à lei material quanto à lei formal. Isso porque a legalidade tributária não se contenta com a simples existência de comando abstrato, geral e impessoal (lei material), com base em que sejam valorizados os fatos concretos, mas também se requer que tal lei seja formulada pelo órgão titular de função legislativa (lei formal). O tributo, para ser criado, necessita que a sua respectiva lei geradora respeite todos os requisitos necessários, eis que ela está pautada na idéia de auto-consentimento do contribuinte, através da concepção de representação política.

Ao se falar na legalidade, não há como deixar de mencionar o princípio da tipicidade, que está intimamente ligado àquele. Isto porque, não suficiente todos as condições, tanto formal quanto material, que a lei deve preencher, ela ainda precisa definir *in abstracto* todos os aspectos relevantes para a determinação do tributo.

A lei precisa conter todos os dados necessários à identificação do fato gerador da obrigação tributária e à quantificação do tributo, para que não restem às autoridades o poder para determinar, discricionariamente, quem irá recolher ou não certo tributo. Tais critérios têm que constar no corpo da própria lei, não no juízo de conveniência e oportunidade do administrador público.

Neste sentido, afirma Luciano Amaro que

(...) a legalidade tributária não se conforma com a mera autorização de lei para cobrança de tributos; requer-se que a própria lei defina todos os aspectos pertinentes ao fato gerador, necessários a quantificação do tributo devido em cada situação concreta que venha a espelhar a situação hipotética descrita na lei²¹.

O princípio da legalidade, intimamente conexo com o princípio da tipicidade, visa, portanto, a garantir a segurança nas relações do particular (contribuinte) com o Estado (fisco), as quais devem ser inteiramente disciplinadas, em lei, que obriga tanto o sujeito passivo como o sujeito ativo da relação obrigacional tributária.

²¹ AMARO, Luciano. Op. cit. p. 112.

No entanto, apesar de tal princípio constituir o mais importante limite aos governantes na atividade de tributação, principalmente nos países que consagram a divisão dos Poderes do Estado, como o caso do Brasil, admite-se exceções à regra da reserva de lei, porém, unicamente no que se refere a necessidade de reserva de lei formal.

Em tais exceções, a Constituição se conforma com a mera reserva de lei material, traduzida em ato do Poder Executivo, mas nunca referente à lei material. As exceções atêm-se, portanto, à possibilidade de alteração, por ato do Poder Executivo, das alíquotas legalmente fixadas.

Tal prerrogativa se confere apenas a alguns poucos impostos, além da contribuição de intervenção no domínio econômico, tendo em vista a natureza de extrafiscalidade que eles representam. Como estes impostos excluídos da incidência da legalidade formal não tem como principal objetivo a arrecadação, faz-se necessário a rapidez e agilidade nas alterações das alíquotas (previstas em lei), como forma de controle e equilíbrio da ordem econômica.

Esta atuação do Poder Executivo na alteração das alíquotas não configuram, de forma alguma, hipóteses de atuação discricionária da autoridade administrativa, pois esta se submete ao cumprimento das condições especificadas pela lei, a par de observar os limites nela fixados.

A exceção ao princípio da legalidade também está presente na instituição de tributos referentes aos casos de guerra e de calamidade pública, que pode ser efetuada mediante medida provisória, tendo em vista seu caráter urgente e relevante (art. 154, II, da CF).

A irretroatividade em matéria tributária se refere à vedação constitucional de se cobrar tributos em relação a fatos geradores²² ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.

O que a Constituição deseja através deste princípio é vedar a aplicação de lei nova, que criou ou aumentou tributo, a fato pretérito, que, portanto, continua sendo não gerador de tributo, ou permanece como gerador de menor tributo, segundo a lei da época de sua ocorrência²³.

A irretroatividade também é conhecido como o princípio da não-surpresa do contribuinte, tendo como objetivo postergar os efeitos da lei fiscal para depois de sua publicação, de modo que permita que o contribuinte conheça previamente o conteúdo da lei.

Sobre o tema, vale destacar as palavras do ilustre Professor Eduardo Maneira:

²² Vale ressaltar que o legislador constitucional foi infeliz ao usar a expressão “fatos geradores” neste caso, pois o fato anterior à vigência da lei que *institui* tributo não é gerador, mas apenas aquele anterior à lei que *aumente* tributo.

²³ AMARO, Luciano. Op. cit. p. 118

O princípio da não-surpresa da lei tributária é instrumento constitucional que visa a garantir o direito do contribuinte à segurança jurídica, essência do Estado de Direito, qualquer que seja a sua concepção.

Num sistema econômico que fez opção pela economia de mercado, a legalidade e a não-surpresa, além de oferecerem segurança jurídica, são, na qualidade de normas gerais, fundamentais para se garantir igualdade aos que disputam o mercado²⁴.

Logo, no que se refere ao campo da criação ou majoração do tributo, tal princípio é inafastável, sendo aplicáveis somente aos fatos pospostos cronologicamente ao momento da entrada em vigor da lei. Já quando a lei tratar da redução ou dispensa do pagamento de determinado tributo, pode ser aplicável aos casos pretéritos, mas somente quando a lei expressamente se manifestar neste sentido.

A anterioridade diz respeito a exigência da lei criadora ou majoradora de tributo ser anterior ao exercício financeiro de incidência do tributo. Exercício financeiro é o período de tempo para o qual a lei orçamentária aprova a receita e a despesa pública. No Brasil, o exercício financeiro coincide com o ano civil, indo, pois, de 1º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano, conforme disposto no art. 34 da Lei nº 4.320/64, que veiculou normas gerais de direito financeiro.

Com o advento da Emenda Constitucional nº 42/2003, foi inserida a alínea “c” ao item III do art. 150, da CF, vedando que o tributo seja cobrado antes de decorridos noventa dias da data de publicação da lei que o instituiu ou aumentou. É a chamada anterioridade nonagesimal.

Tal princípio também comporta algumas exceções, previstas no §1º, do art. 150, da CF, como aqueles que, por atenderem certos objetivos extrafiscais, necessitam de maior flexibilidade e demandam rápidas alterações, por exemplo, o Imposto de Importação, Imposto de Exportação, Imposto sobre Produtos Industrializados, entre outros, podendo, desta forma, serem aplicados no próprio exercício financeiro em que seja editada a lei. Cabe ressaltar que estes mesmos tributos também se configuram como exceção ao princípio da legalidade – já analisado – podendo suas alíquotas serem alterados por atos do Poder Executivo.

Também excepciona-se do princípio da anterioridade o imposto extraordinário que a União pode instituir em caso de guerra ou calamidade pública, por razões óbvias já tratadas quando da reserva legal.

²⁴ MANEIRA, Eduardo. **O princípio da Não-Surpresa do Contribuinte**. Belo Horizonte, Ed. Del Rey, 1994, p. 161, *Apud* COELHO, Sacha Calmon Navarro. Op. cit. p. 255.

Vale ressaltar que, conforme afirma Luciano Amaro, “os tributos excepcionados da regra da anterioridade não deixam de submeter-se ao princípio da irretroatividade, que é absoluto e não comporta exceções²⁵”.

O princípio da capacidade contributiva é um princípio setorial, pois existe apenas no Direito Tributário. Através dele, institui-se a cobrança de tributo daquele cidadão que seja titular de riqueza, ou seja, apresente capacidade econômica, mas que, ao dispor desta riqueza, não precise violar seu mínimo existencial para a dignidade humana. Aquele que possuir tais características é detentor de capacidade contributiva.

Em outras palavras,

(...) na formulação jurídica do princípio, não se quer apenas preservar a eficácia da lei de incidência (no sentido de que esta não caia no vazio, por falta de riqueza que suporte o imposto); além disso, quer-se preservar o contribuinte, buscando evitar que uma tributação excessiva (inadequada à sua capacidade contributiva) comprometa os seus meios de subsistência, ou o livre exercício de sua profissão, ou a livre exploração de sua empresa, ou o exercício de outros direitos fundamentais, já que tudo isso relativiza sua capacidade econômica.

Essa capacidade contributiva pode ser subjetiva, quando se refere à própria pessoa do contribuinte (capacidade econômica real), ou objetiva, considerando a situação material, sem levar em conta as condições do indivíduo que se liga a essa situação, como é o que ocorre nos casos dos impostos reais. Nestes casos, a capacidade contributiva do indivíduo é presumível em virtude de um fato específico, como ter um carro ou um imóvel, por exemplo.

O princípio da isonomia ou igualdade tributária é a projeção, na área tributária, do princípio de que todos são iguais perante a lei, não podendo haver qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função exercida entre os contribuintes que se encontrarem em situação equivalente.

Bem ensina o ilustre professor e jurista Celso Antônio Bandeira de Mello, quando afirma que o aplicador não pode, diante da lei, discriminar, nem se autoriza o legislador, ao ditar a lei, a fazer discriminações. Visa o princípio à garantia do indivíduo, evitando perseguições e favoritismos²⁶.

Hão de ser tratados com igualdade aqueles que tiverem igual capacidade contributiva, e com desigualdade os que revelem riquezas diferentes e, portanto, diferentes capacidades de contribuir.

²⁵ AMARO, Luciano. Op. cit. p. 127.

²⁶ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 30.

A vedação ao confisco trata da transferência compulsória (não voluntária) de recursos do indivíduo para o Estado, de modo que represente um encargo que o contribuinte pode pagar sem sacrifício do desfrute normal dos bens da vida. Essa transferência tem que ocorrer dentro dos limites autorizados pela Constituição. Tal princípio não significa uma proteção absoluta contra a incidência do tributo (o que anularia totalmente o poder de tributar), mas apenas um modo de se evitar que, por meio do tributo, o Estado anule a riqueza privada.

A liberdade de tráfego refere-se à vedação constitucional de o tributo onerar o tráfego interestadual ou intermunicipal de pessoas ou de bens. Proíbe-se a instituição de tributo em cuja hipótese de incidência seja elemento essencial a transposição de fronteira interestadual ou intermunicipal. Vale ressaltar a possibilidade da cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público, hipótese esta ressalvada expressamente na Constituição.

Já as imunidades tributárias, espécie do gênero limitações ao poder de tributar, impede que sobre determinada situação incida a lei tributária. Deste modo, a fim de evitar que certas situações materiais sejam oneradas por tributos, a Constituição exclui certas pessoas, bens, serviços ou situações, deixando-os fora do alcance do poder de tributar. A imunidade é, assim, a qualidade da situação que não pode ser atingida pelo tributo.

A imunidade se fundamenta na preservação de valores que a Constituição reputa relevantes, fazendo com que se ignore a eventual (ou efetiva) capacidade econômica revelada pela pessoa (ou na situação), proclamando-se, independentemente da existência desta capacidade, a não-tributabilidade das pessoas ou situações imunes.

As imunidades são definidas em função de condições pessoais de quem venha a vincular-se às situações materiais que ensejariam tributação (por exemplo, patrimônio, renda ou serviços de partidos políticos), como também em função do objeto suscetível de ser tributado (ex: livros, jornais, periódicos, etc.), ou de certas peculiaridades da situação objetiva (ex: produtos destinados à exportação, que, caso contrário, seriam tributados)²⁷.

As imunidades podem ser, portanto, subjetivas (atenta às condições pessoais do sujeito) ou objetivas (cuja identificação está no objeto ou situação).

O art. 150, VI, da CF, possui um rol das imunidades, dispondo sobre o que é vedado a instituição de impostos, merecendo destaque a alínea “a”, relativa à imunidade recíproca, na qual os entes federativos não podem tributar patrimônio, renda e serviços entre si, de modo a preservar o federalismo.

Vale lembrar que, não obstante o tema relativo às imunidades tributárias seja amplo, o presente trabalho não visa a pormenorização desta matéria, eis que não possui extrema

²⁷ AMARO, Luciano. Op. cit. p. 152.

importância para o tema desta Monografia, exceto pelo fato de constituir uma espécie de limitação ao poder de tributar, razão pela qual fez-se apenas uma superficial análise sobre o tema.

Portanto, após este breve exame sobre as limitações ao poder de tributar, passa-se para o início do estudo sobre o crédito presumido do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados – e a modulação dos efeitos temporais pelo Supremo Tribunal Federal, tema da presente Monografia.

3. O IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS E O CRÉDITO PRESUMIDO

3.1. Breve análise sobre os impostos

Conforme já mencionado no presente trabalho, o Estado surgiu como uma entidade superior, forçosa a estabelecer determinadas regras de conduta, de modo a permitir a vida em sociedade. Para que possa atingir seus objetivos sociais, o Estado necessita de recursos financeiros, os quais se obtém através da arrecadação de tributos dos cidadãos, resultante do poder de tributar inerente ao próprio Estado.

Este, portanto, institui determinados tributos, que deverão ser pagos pelos indivíduos, para que o Estado possa atender os fins sociais a que está atrelado em razão da soberania que exerce. Estes tributos podem ser divididos, conforme disposto no art. 5, da Lei 5.172/1966 (Código Tributário Nacional), em 3 espécies: taxas, contribuições de melhoria e impostos, sendo esta última merecedora de especial atenção.

Os impostos, de acordo com o que determina o CTN, em seu art. 16, são tributos cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. Isso quer dizer que esta obrigação de pagar imposto não se origina de nenhuma atividade específica do Estado relativa ao contribuinte.

Desta forma, afirma Hugo de Brito:

Em se tratando de imposto, a situação prevista em lei como necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária não se vincula a nenhuma atividade específica do Estado relativa ao contribuinte. (...) Não importa que o Estado tenha ou não tenha prestado algum serviço, executado alguma obra,

ou desenvolvido alguma atividade relacionada com aquele de quem vai cobrar imposto²⁸.

Em outras palavras, significa dizer que o imposto não está vinculado a uma prévia atividade estatal específica ao sujeito passivo. A cobrança ocorre em razão de características específicas do contribuinte, apenas que se enquadre em uma das hipóteses de incidência de um imposto determinado.

O imposto é cobrado dos indivíduos que demonstrem possuir capacidade contributiva. É o instrumento pelo qual o Estado expropria riqueza de quem demonstra ter, ou seja, daquele que possui capacidade contributiva.

Tal característica dos impostos, a saber, de serem puramente instrumento de arrecadação, eis que não necessitam de nenhuma atividade estatal prévia, fez com que a Constituição limita-se a quantidade de impostos possíveis de instituição pelos entes federativos. Este rol taxativo se encontra presente nos arts. 153, 155 e 156, que tratam da repartição de competência do poder de tributar.

No total são 13 os impostos existentes em nosso ordenamento:

- a) os de competência da União: Imposto de Importação (II); Imposto de Exportação (IE); Imposto de Renda (IR); Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); Imposto sobre Operações Financeiras (IOF); Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) e Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF), sendo este último inexistente, em razão da falta de regulamentação infraconstitucional.
- b) os de competência estadual: Imposto sobre herança e doações (ITD); Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e o Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA).
- c) os de competência municipal: Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU); Imposto de Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) e o Imposto sobre Serviços (ISS).

Para a presente Monografia, interessa principalmente a análise do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI – que passamos, portanto, a abordar.

3.2. Imposto sobre Produtos Industrializados e suas características específicas

²⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit. p. 297.

O Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI – está previsto no art. 153, IV, da Constituição Federal, bem como no art. 46, do Código Tributário Nacional. Não obstante sua natureza arrecadatória, inerente aos impostos em geral, sua função vai mais além, sendo um imposto destinado também a função extrafiscal, ou seja, servindo como instrumento para o Estado intervir na economia.

Apesar desta extrafiscalidade constante no IPI, tal imposto possui um papel de considerável relevância no orçamento da União Federal, dos Estados-membros, do Distrito Federal e dos Municípios, pois foi, até bem pouco atrás, o tributo de maior expressão como fonte de receita, posição esta que vem sendo ocupada atualmente pelo Imposto de Renda.

O IPI já existia nas Constituições passadas, mas sob a nomenclatura de “imposto sobre consumo de mercadorias” (art. 15, II, da Constituição Federal de 1946), tendo adquirido o nome atual através da introdução da Emenda Constitucional nº18 de 1965. Porém, além da mudança de nome, nenhuma outra alteração substancial ocorreu, permanecendo-se, assim, sua natureza de imposto.

Os entes federativos têm a autonomia legislativa sobre os impostos aos quais são competentes, mas tal autonomia não é absoluta, tendo em vista a necessidade de observância das normas gerais sobre os fatos geradores de cada imposto, estabelecidas por lei complementar (art. 146, III. “a”, CF).

Entre essas limitações, está a que se refere ao conceito de produto industrializado. Apesar de ser um conceito pré-jurídico, a lei complementar pode e deve estabelecer seus contornos, de modo a evitar ou minimizar conflitos. Para tanto, o Código Tributário Nacional, lei materialmente ordinária mas recepcionada pela Constituição Federal de 1988 como sendo lei complementar, considerou industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.

Registre-se que a legislação do IPI amplia o conceito de produto industrializado, nele incluindo operações como o simples acondicionamento, ou embalagem. Hugo de Brito considera tal ampliação inconstitucional, pois violaria o art. 46, § único, do CTN, visto que o conceito de produto industrializado não poderia ser validamente ampliado pelo legislador ordinário²⁹.

O IPI está excepcionado da regra da reserva de lei e da anterioridade, eis que, em virtude de também possuir uma função extrafiscal, pode o Poder Executivo alterar suas alíquotas conforme achar necessário, sempre nos limites estabelecidos pelas normas gerais, as aumentando ou reduzindo a qualquer tempo.

²⁹ Ibid. p. 329.

Por não ter a Constituição fixado um limite mínimo para as alíquotas, o Poder Executivo as tem constantemente reduzido até chegar a zero, como forma de excluir certos produtos do ônus do tributo, temporariamente, sem precisar isentar. No entanto, a redução da alíquota a zero e o instituto da isenção, apesar de possuírem o mesmo resultado prática, não se confundem, sendo juridicamente bem distintos. Sobre esta matéria, adiante trataremos mais detalhadamente.

Já analisamos que paralelamente ao poder de tributar inerente ao Estado soberano, a Constituição estabeleceu certas limitações a este poder, como forma de resguardar os indivíduos, a coletividade e o próprio Estado das discricionariedades administrativas. Entre essas limitações encontramos os princípios constitucionais, que servem como baliza para todos os tributos, os quais se insere os impostos.

No entanto, além destes princípios previstos na Carta Magna a que todos os tributos devem obedecer, ainda há alguns outros, específicos de certos impostos, em razão de suas características próprias. No caso do IPI, temos dois princípios de sua exclusividade: o da seletividade e o da não-cumulatividade.

3.2.1. Princípio da Seletividade

O IPI, além da função arrecadatória, também possui a função da extrafiscalidade, visando a intervenção do Estado na economia. O Estado precisa ficar atento às mudanças constantes do setor econômico, razão pela qual sua alíquota pode ser alterada a qualquer tempo pelo Poder Executivo.

Essas alterações na alíquota do IPI decorrem do princípio da seletividade, na qual aquelas se diferenciam tendo em vista a essencialidade do produto no qual incidem. As alíquotas devem ser, ao final, inversamente proporcionais à essencialidade dos produtos. Deste modo, a título exemplificativo, o arroz e o feijão, produtos básicos da vida dos indivíduos, devem ter alíquotas baixas, enquanto o cigarro, produto supérfluo e até mesmo nocivo, deve ter uma alíquota perto do limite máximo.

Cabe apenas ressaltar que este princípio é de cumprimento obrigatório no que se refere ao IPI, diferentemente do que ocorre no ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços –, em que tal aplicação é apenas facultativa.

A classificação dos produtos quanto à sua essencialidade se dá por meio de uma tabela adotada pela legislação ordinária, chamada de *Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados*, geralmente conhecida pela sigla “TIPI”. Nela, as alíquotas do IPI variam entre zero a 330, sendo esta última aplicável aos cigarros.

3.2.2. Princípio da Não-Cumulatividade

O IPI é, a rigor, um imposto plurifásico, ou seja, não incide de uma vez só, mas sim em todas as etapas da cadeia produtiva. Desta maneira, por não ser cobrado de forma única, pode ser que ele seja cobrado mais de uma vez, em uma ou mais de suas etapas. É exatamente para evitar tal hipótese que este princípio, expressamente previsto na Constituição Federal (art.153, §3º, II), se destina.

Desta forma leciona o ilustre jurista Leandro Paulsen:

(a não-cumulatividade) visa impedir que as incidências sucessivas nas diversas operações da cadeia econômica de um produto impliquem um ônus tributário muito elevado, decorrente da múltipla tributação da mesma base econômica. Em outras palavras, consiste em fazer com que o IPI não onere, em cascata, a produção³⁰.

O princípio da não-cumulatividade pode ser ocorrer através de duas técnicas distintas. Na primeira, o imposto incidiria apenas sobre o valor agregado do produto, ou seja, o empresário aplicaria a alíquota do imposto apenas sobre a quantia por ele acrescentada. Em outras palavras, significaria dizer que o imposto incidiria sobre a diferença entre o valor da saída do produto (quando de sua venda) e o valor da entrada do mesmo (quando de sua aquisição).

Já na segunda técnica, adotada pelo sistema brasileiro, o imposto incidiria de forma integral em todas as etapas do processo produtivo, mas em cada uma desta se compensaria o valor devido na etapa anterior. Desta forma, o empresário aplicaria a alíquota do imposto sobre o valor total do produto no momento da saída deste do estabelecimento (ou em outras palavras, no valor em que é vendido o produto), mas se creditaria do valor do imposto devido quando da entrada do produto. Desta forma, no momento da aquisição do produto, o empresário adquirente passaria a ter um crédito, correspondente ao valor devido do IPI na

³⁰ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 9. ed. ver. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2007, p. 309.

etapa anterior, ao qual descontaria este valor na quantia por ele devida sobre o valor integral do produto no momento de sua saída do estabelecimento.

Para melhor entender essa técnica, visualizemos na tabela abaixo, considerando-se uma alíquota de 10%:

- Tabela 1 -

	Operação 1	Operação 2	Operação 3
Preço	100	200	300
Débito	10	20	30
Crédito	0	10	20
A pagar	10	10	10

Desta forma, observa-se que em cada operação o contribuinte pagaria o imposto sobre o valor integral na saída do produto do estabelecimento, mas de tal valor é abatido o preço do crédito obtido quando da entrada do produto (referente ao que o contribuinte da etapa anterior necessitaria pagar sobre o seu respectivo valor integral).

Ressalte-se que esta última técnica acaba por resultar em certas “malandragens” por parte da autoridade fazendária, pois esta pode, em determinadas situações, impedir o aproveitamento destes créditos a que o empresário tem direito.

Esta técnica de creditamento está prevista na Constituição e no Código Tributário Nacional, nos art. 153, §3º, II e 49, respectivamente:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

IV - produtos industrializados;

(...)

§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:

(...)

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

Art. 49. O imposto (*sobre produtos industrializados*) é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados.

Parágrafo único. O saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte transfere-se para o período ou períodos seguintes.

De modo a não mais suscitar dúvidas sobre a matéria, exemplifica Hugo de Brito:

Em uma empresa industrial, por exemplo, isto significa dizer o seguinte: a) faz-se o registro, como crédito, do valor do IPI relativo às entradas de matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem, e outros insumos, que tenham sofrido a incidência do imposto ao saírem do estabelecimento de onde vieram; b) faz-se o registro, como débito, do valor do IPI calculado sobre os produtos que saírem. No fim do mês é feita a apuração. Se o débito é maior, o saldo devedor corresponde ao valor a ser

recolhido. Se o crédito é maior, o saldo credor é transferido para o mês seguinte³¹.

Tendo em vista a demonstração do método de creditamento para se evitar a acumulação de múltiplas incidências do IPI, cabe analisar quais os insumos seriam ensejadores do creditamento, tema este causador de freqüentes atritos entre o fisco e os contribuintes deste imposto.

Bem afirma o eminente jurista Ives Gandra:

O princípio da não-cumulatividade pressupõe uma carga tributária final única correspondente ao valor da operação, com a eliminação das incidências anteriores, através do mecanismo da compensação³².

O creditamento poderia ocorrer nas matérias-primas e nos produtos intermediários que integrem o novo produto ou que sejam consumidos no processo de industrialização, bem como as embalagens, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente. É o que determinou o art. 164, do Regulamento do IPI (Decreto 4.544/2002), também conhecido como RIPI. Deste modo, o direito ao crédito não depende da integração física do insumo ao produto, bastando que a matéria-prima, ou produto intermediário, tenha sido consumido no processo de industrialização, não exigindo que o tenha sido imediata e integralmente.

Assim sendo, as aquisições de bens do ativo permanente, energia elétrica, materiais de limpeza, equipamentos individuais obrigatórios, combustíveis relativo ao transporte das matérias-primas, entre outras, não são alcançadas pelo creditamento.

3.3. Prévias observações sobre o crédito presumido

Em virtude do princípio da não-cumulatividade, o sistema brasileiro adotou a técnica do creditamento, na qual o contribuinte abate do valor devido na saída do produto a quantia cobrada nas operações anteriores (que resultariam em um crédito). Desta forma, estaria se evitando a tributação múltipla, onerando ainda mais o cidadão contribuinte.

No entanto, no que se refere a esta técnica, várias questões começaram a surgir. Não resta dúvidas que, quando da aquisição do produto, se obtém um crédito, resultante da quantia a ser paga pelo contribuinte da operação anterior. Mas, e se nesta operação anterior não houver nenhum imposto a se pagar, ainda teria o contribuinte direito a algum crédito? Em

³¹ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit. p. 331.

³² GANDRA, Ives. **Questões Atuais do Direito Tributário**. Del Rey, 1999, p. 96.

outras palavras, se o crédito seria resultante do valor devido na fase anterior, se nesta não há o que se pagar, o crédito permaneceria ou deixaria de existir?

Tal hipótese ocorreria quando, na etapa anterior, o produto fosse beneficiário da isenção, ou quando sua alíquota fosse reduzida até chegar a zero (através de simples ato do Poder Executivo, como já visto), ou mesmo quando sequer houvesse lei que fizesse incidir a obrigação tributária sobre o produto.

O certo é que este tema gerou muita divergência na doutrina e na jurisprudência, com destaque para o Supremo Tribunal Federal, guardião da Constituição Federal, que, de tão complexo o tema, chegou a possuir duas opiniões sobre o assunto, conforme irá se analisar.

Primeiramente, para uma melhor compreensão sobre a questão, urge examinarmos alguns pontos importantes, a começar da diferença entre a isenção, a alíquota-zero e não-tributação (hipótese de não incidência).

3.3.1. Diferenças entre a isenção, a alíquota-zero e a não-tributação (não incidência tributária)

Embora essas três hipóteses terem, na prática, o mesmo resultado (nenhum quantia devida), são juridicamente distintos, razão pela qual faz-se necessário a análise de suas diferenças.

Um dos princípios basilares do Direito Tributário é o da legalidade. Através dele, o Estado, para poder exercer o seu poder de tributar, necessita da elaboração de lei que determine um modelo abstrato, que, quando enquadrar determinado fato, dê nascimento a uma obrigação de recolher tributo. A legalidade está intimamente ligada ao princípio da tipicidade, no qual a lei instituidora do tributo deverá detalhar esse modelo abstrato, de modo a não permitir que a autoridade fazendária possa, discricionariamente, determinar quem deverá ou não pagar determinado imposto.

Pode ocorrer, no entanto, que determinado fato não se enquadre nesse modelo estabelecido por lei, ocorrendo a hipótese de não incidência. Tais fatos, que não tiverem aptidão de gerar tributos, vem compor o campo da não-incidência (de tributo).

Cabe lembrar a lição de Luciano Amaro:

Os fatos integrantes do campo da não-incidência podem apresentar-se com diversas roupagens jurídicas. Fatos há que, por se situarem longe dos

modelos de situações reveladoras de capacidade contributiva, nem sequer são cogitados como suportes materiais de tributos (por exemplo, o fato de alguém respirar, ou de olhar as estrelas); outros, embora pudessem ter sido incluídos no rol das situações tributáveis, não o foram (ou porque o legislador não o quis ou porque lhe falecia competência para fazê-lo). Em todas essas situações, estamos inegavelmente no campo da não-incidência. Esse campo é integrado, ainda, pelas situações imunes e isentas (nas quais, portanto, o tributo também não incide).³³

Logo, na não-tributação sequer existe lei que incida sobre determinado fato ou produto. Não há uma ação por parte do Estado, mas sim uma abstenção de previsão de incidência. Basta a existência de regra jurídica definindo a hipóteses de incidência, isto é, a hipótese que, se e quando concretizada, será devido o tributo, e tudo que como tal não esteja definido será, obviamente, hipótese de não incidência.

A não incidência pode ser *pura e simples*, se resultar da clara inoccorrência do suporte fático da regra de tributação; ou *juridicamente qualificada*, se existir regra jurídica expressa dizendo que não se configura, no caso, a hipótese de incidência tributária.

Na isenção, determinada situação ou produto se enquadra no modelo abstrato estabelecido em lei, e por isso, teria, teoricamente, que recolher imposto. No entanto, uma outra lei a isenta da cobrança deste, como que protegendo determinada situação/produto da incidência da norma tributária. A isenção só pode ser concedida mediante lei (art. 97, VI, do CTN), quer irá especificar as condições e requisitos exigidos para sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo o caso, o prazo de sua duração. A exceção, é, por assim dizer, exceção feita por lei à regra jurídica de tributação.

Percebe-se, portanto, que a diferença entre a chamada *não incidência pura e simples* e a *isenção* é apenas formal, dizendo respeito à técnica utilizada pelo legislador. A técnica da isenção tem notáveis virtudes simplificadoras, podendo ser excepcionadas situações que, pela natureza dos fatos, dos bens, das pessoas, etc., o legislador não quer onerar com o tributo por diversas razões que fundamentem esse tratamento diferente. O importante é que haja um critério válido de discrimen para justificar a isenção, a fim de harmonizá-la com o preceito constitucional da isonomia³⁴.

Brilhantemente complementa Hugo de Brito:

A não incidência, mesmo quando juridicamente qualificada, não se confunde com a isenção, por ser mera explicitação que o legislador faz, para maior clareza, de que não se configura, naquele caso, a hipótese de incidência. A rigor, a norma que faz tal explicitação poderia deixar de existir sem que nada

³³ AMARO, Luciano. Op. cit. p. 280.

³⁴ Ibid. p. 280-281.

se alterasse. Já a norma de isenção, porque retira parcela da hipótese de incidência, se não existisse o tributo seria devido³⁵.

Por outro lado, existem alguns impostos, entre eles o IPI, que não possuem uma função meramente de arrecadar riqueza para que o Estado possa arcar com os custos necessários para prover as mínimas condições básicas da coletividade. Esses impostos também possuem uma função extrafiscal, para que o Estado possa interferir na esfera econômica, de modo célere, tendo em vista a dinâmica das relações econômicas.

Para isso, a esses impostos também se excepciona o princípio da legalidade e da anterioridade, permitindo ao Poder Executivo alterar as alíquotas quando bem entenderem, do modo que bem entenderem, devendo apenas obedecer aos limites mínimo e máximo estabelecidos pelas normas gerais.

Deste modo, a alíquota pode ser reduzida até chegar a zero, o que acabaria por representar, por vias práticas, em uma hipótese de não incidência, visto que nada seria devido pelo contribuinte.

Na verdade, a alíquota zero representa uma solução encontrada pelas autoridades fazendárias no sentido de excluir o ônus do tributo sobre certos produtos, temporariamente, sem os isentar. Isso porque a isenção só pode ser concedida mediante lei, e o Poder Executivo não tem essa competência legislativa. No entanto, lhe é permitido, constitucionalmente, alterar as alíquotas do IPI, dentro dos limites fixados em lei.

Ocorre que a lei não fixou um limite mínimo e por isso o Poder Executivo não encontra nenhum óbice para a redução da alíquota de certos produtos até chegar a zero, obtendo o mesmo resultado de uma isenção. Destaque-se que as alíquotas podem ser elevadas a qualquer tempo, também independente de lei. A alíquota zero não passa, portanto, de uma forma de burlar a lei.

3.3.2. Histórico da não-cumulatividade junto ao IPI e ao ICMS

Ao se analisar a questão da possibilidade do creditamento nas hipóteses de isenção, alíquota-zero e não incidência (crédito presumido), faz-se indispensável que se analise a

³⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit. p. 230.

evolução do princípio da não-cumulatividade no que diz respeito ao IPI, cuja história caminha paralelamente ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS.

Isto porque, ambos os impostos são plurifásicos, ou seja, cuja incidência de tributação ocorre sucessivamente nas etapas de todo o processo evolutivo. Se notará que esta técnica da não-cumulatividade, feita para se evitar que a incidência tributária ocorra sucessivamente nas etapas do processo produtivo, caminhou lado a lado com estas duas espécies de impostos, até que, em um determinado momento, o legislador optou por adotar caminhos distintos para cada um.

O princípio da não-cumulatividade sempre acompanhou o IPI, sempre esteve presente junto a este imposto. Tal princípio foi previsto originalmente na Constituição Federal de 1946, em seu art. 15, II, quando o IPI possuía uma outra nomenclatura, a saber, Imposto sobre o Consumo. O IPI foi regulamentado, inicialmente, pela Lei 2.974/56 e, depois, alterado pela Lei 4.502/64.

No entanto, foi com a Emenda Constitucional nº 18, de 1965, que o então Imposto sobre o Consumo passou a ser designado como Imposto sobre Produtos Industrializados, permanecendo desta forma até os dias atuais. Esta Emenda Constitucional não determinou mais nenhuma alteração significativa no que diz respeito ao IPI, simplesmente.

Mas tal afirmação não pode ser dita no que diz respeito ao princípio da não-cumulatividade. Este, que estava previsto apenas na legislação infraconstitucional, com a promulgação da EC 18/65 passou a ter status de norma constitucional. Foi através desta emenda que tal princípio, bem como o princípio da seletividade, passou a estar presente no texto da Carta Magna. As Constituições posteriores apenas mantiveram expressamente tais princípios e regras relativas ao tributo.

Deste modo, a não-cumulatividade, agora previsto na Constituição Federal, continuava a ser aplicado tanto ao IPI, quanto ao ICMS, ambos impostos plurifásicos. Assim permaneceu este tratamento igualitário para ambos os impostos durante 18 anos, até a promulgação da Emenda Constitucional nº 23, de 1983 (também chamada de Emenda Passos Porto).

Através dela, passou-se a proibir a concessão dos créditos presumidos, ou seja, quando referentes a entrada de produtos isentos, não tributados ou à alíquota-zero, mas somente no que diz respeito ao ICMS (que na época atendia pelo nome de ICM apenas). Quanto ao IPI, nada foi dito, mantendo-se integralmente todo o seu regime, cuja sistemática foi totalmente preservada.

Desta forma, a Constituição Federal passou a ter expressamente uma previsão proibindo a concessão dos créditos presumidos relativos ao ICMS, sendo esta norma sido mantida pela Carta Magna atual:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
 (...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
 (...)

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
 (...)

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

O benefício do crédito presumido, então, passou a ser proibido pela Constituição, exceto se instituída lei específica o concedendo.

Após esta análise sobre a diferença entre a isenção, não incidência e tributação à alíquota-zero, bem como de toda a evolução que o princípio da não-cumulatividade sofreu em face do IPI e do ICMS, passa-se agora para o exame da questão referente ao crédito presumido no âmbito do Supremo Tribunal Federal, e seus diversos julgados a respeito da matéria.

3.4. A questão do Crédito Presumido junto ao Supremo Tribunal Federal

A questão acerca da possibilidade de ser concedido o crédito nas hipóteses de entrada de produtos isentos, não tributados ou tributados à alíquota-zero, além de gerar divergência na doutrina, representaria em uma mudança considerável para os cofres públicos. Previsível, portanto, que era questão de tempo para que tal matéria chegasse ao Supremo Tribunal Federal, para decidir.

Diversos julgamentos foram proferidos, uns favoráveis ao Fisco, outros, aos contribuintes. No entanto, tal questão realmente começou a configurar maior expressão na jurisprudência quando da interposição do Recurso Extraordinário nº 212.484, do Rio Grande do Sul, proposta pela União em face de acórdão do Tribunal Federal Regional da 4ª Região, que autorizou o contribuinte do IPI a creditar-se do valor do tributo incidente sobre insumos

adquiridos sobre o regime da isenção. O Relator deste recurso foi o ilustre Ministro Ilmar Galvão.

A partir deste momento, começou-se a discutir, de fato, a possibilidade da concessão deste crédito presumido, inicialmente referente apenas às hipóteses de isenção. Neste caso, a União sustentou que teria havido violação do art. 153, §3º, II, da CF/88, pois tal texto legal dispõe que deverá ocorrer a compensação do tributo pelo que foi exigido nas operações anteriores. Desta forma, afirma o Fisco que, pelo fato de o insumo ter entrado no estabelecimento sob o benefício da isenção, nada foi devido na operação anterior, e por esta razão, nada poderia ser compensado.

Cabe ressaltar que o Ministro Marco Aurélio, no conteúdo de seu voto, citou que havia jurisprudência pacífica a respeito da concessão de crédito para os insumos isentos, a saber, o Recurso Extraordinário nº 106.844, que versou sobre o IPI e sobre o ICMS (quando este ainda recebia o nome de ICM e era tratado com a mesma disciplina do IPI), entendendo pela existência do direito ao crédito do valor correspondente à hora da saída do produto industrializado quando houver isenção na importação de matéria-prima.

Este Recurso Extraordinário foi julgado improcedente, no sentido da possibilidade de crédito presumido por parte do contribuinte, sendo vencido o Ministro Relator Ilmar Galvão. Cabe lembrar que tal julgado se referiu apenas às hipóteses de insumos beneficiários do redime da isenção.

Outros julgados, como os Recursos Extraordinários nº 353.668 e nº 350.446, ambos do Paraná, e julgados simultaneamente, que tratava da questão do creditamento nas hipóteses de tributação à alíquota-zero, sendo ambas julgadas favoravelmente ao contribuinte, ou seja, pela possibilidade do crédito presumido.

Urge salientar que, não obstante tais recursos extraordinários terem tratado exclusivamente da matéria referente à tributação à alíquota-zero, o Ministro Nelson Jobim, relator do RE nº 350.446, no corpo de seu voto, entendeu pela possibilidade de tal benefício do creditamento também ser estendido aos insumos não tributados. Logo, apesar de tal afirmativa não constar no dispositivo do julgado, apenas relatamos sua inclusão na fundamentação de seu voto.

O Supremo Tribunal Federal, apesar de poucos julgados contrários ao creditamento presumido, sempre se posicionou favoravelmente ao contribuinte, tendo os 3 acórdãos acima citados uma função importante, eis que levaram, de forma inédita, tais questões ao âmbito da Suprema Corte.

Desta maneira, encontrava-se, de certa forma, pacificada na jurisprudência o entendimento de que o contribuinte, na hipótese de aquisição de insumos isentos, não tributados ou tributados à alíquota-zero teriam o direito de compensar o valor que seria pago com aquele devido na saída do produto de seu estabelecimento.

Isto porque, em razão dos inúmeros julgados no STF favoráveis ao creditamento, a jurisprudência hierarquicamente inferior (Tribunais Regionais Federais, Tribunais de Justiça e os próprios juízes monocráticos) acabaria por tender pela manutenção do entendimento do Supremo Tribunal Federal, caso já não fosse este o adotado.

Tal questão, no entanto, teve o seu ápice de relevância no julgado do Recurso Extraordinário nº 370.682, de Santa Catarina, cujo Relator para o acórdão foi o Ministro Gilmar Mendes. Através deste recurso, o Plenário do STF se manifestou acerca do tema, tendo ao final, alterado o seu posicionamento, que já vinha sendo adotado há muito tempo.

Este recurso extraordinário foi interposto pela União contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região que reconheceu ao contribuinte do IPI o direito a creditar-se do imposto que presumidamente seria devido pela entrada de insumos e matérias-primas adquiridos sob o regime da isenção, imunes, não tributados ou sujeitos à alíquota-zero.

No que diz respeito à isenção, a União conformava-se com o fato de haver uma jurisprudência pacífica e sólida sobre o tema, no sentido da concessão do creditamento, mas alegando violação à Constituição no que diz respeito aos insumos não tributados ou sujeitos à alíquota-zero, limitando-se a estes dois últimos a discussão. Diversos argumentos e fatos são utilizados por ambas as partes, os quais trataremos de examinar.

Alega a União que a tributação à alíquota-zero, quanto a própria não-tributação do insumo, representariam hipóteses de não exigência do tributo. No entanto, o adquirente destes insumos não teriam nenhum direito a crédito do valor devido na operação anterior. Isto porque, este benefício da não exigência do tributo seria destinado exclusivamente para o aquele que vendeu o produto.

Tal benefício não seria destinado ao adquirente do produto, e desta forma, não teria este último direito ao crédito. Mesmo assim o adquirente se obteria vantagens do benefício concedido na etapa anterior, pois, quando da sua aquisição, o produto acabaria por ter um preço menos, eis que o vendedor, por possuir tal exoneração tributária, não necessitaria incluir no preço da venda o valor que porventura precisaria recolher.

Tanto o é, que se realmente se quisesse beneficiar o adquirente do insumo, o Governo reduziria as respectivas alíquotas, de modo que precisaria recolher um valor menor de imposto.

Ademais, o art. 150, §6º, da Constituição estabelece que “qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal”. Desta forma, o legislador também poderia beneficiar o adquirente do insumo através da edição de lei específica que conceda ao contribuinte o crédito presumido.

No entanto, deve-se analisar a questão com muito cuidado. De fato, o benefício concedido não visa a vantagem do adquirente do insumo, mas sim aquele que o vendeu, pois seria o responsável pelo recolhimento do tributo. Mas tal benefício não se destina tão somente ao vendedor do tributo, mas também ao próprio cidadão.

Há que se recordar que tanto o IPI quanto o ICMS são impostos considerados como sendo indiretos, ou seja, apesar de os empresários e industriais terem a responsabilidade e obrigação legal de recolher o tributo, ao final, não serem eles os reais contribuintes do imposto. Isto ocorre porque, por serem impostos plurifásicos, o valor a ser recolhido será repassado para a fase seguinte, estando incluso no preço de venda do produto.

Ao fim desta cadeia produtiva, quem estará de fato pagando pelos impostos será o consumidor, que, ao comprar o produto, estará pagando os impostos devidos pelos empresários e industriais. É sabido de toda a coletividade o peso que os impostos tem para o consumidor, pois grande parcela do preço a ser pago representa os impostos devidos durante toda a cadeia produtiva.

Não há como não reconhecer, portanto, que o benefício concedido pelo Estado com a exoneração do tributo está a favorecer o empresário, mas principalmente o consumidor final, pois, quanto menor a tributação ao longo do processo produtivo, menor o valor que o consumidor terá que pagar, e, conseqüentemente, menor o preço final dos produtos.

Observe-se, nas tabelas abaixo, o real resultado que teríamos nas diversas hipóteses citadas. Para tanto, achamos por necessário reproduzir a tabela já exposta, referente à técnica de compensação (todas baseadas em alíquota correspondente a 10%):

- Tabela 2 -

Caso 1: Regime normal de apuração, sem benefícios

	Operação 1	Operação 2	Operação 3
Preço	100	200	300
Débito	10	20	30
Crédito	0	10	20
A pagar	10	10	10

Arrecadação total: 30 (10 + 10 + 10)

- Tabela 3 -

Caso 2: Isenção, não-tributação ou alíquota-zero na operação 1, **com** concessão de crédito ao adquirente (o promotor da operação 2).

	Operação 1	Operação 2	Operação 3
Preço	100	200	300
Débito	0	20	30
Crédito	0	10	20
A pagar	0	10	10

Arrecadação total: 20 (0 + 10 + 10)

- Tabela 4 -

Caso 3: Isenção, não-tributação ou alíquota-zero na operação 1, **sem** concessão de crédito ao adquirente (o promotor da operação 2).

	Operação 1	Operação 2	Operação 3
Preço	100	200	300
Débito	0	20	30
Crédito	0	0	20
A pagar	0	20	10

Arrecadação total: 30 (10 + 10 + 10)

Como fica demonstrado, se adotássemos a hipótese preconizada pelo Fisco, não teremos nenhuma vantagem auferida pelo consumidor, eis que no preço final do produto incidirá a mesma carga tributária caso sequer houvesse algum benefício.

Se assim fosse, o Governo teria encontrado uma solução fantástica, pois poderia conceder benefícios aos empresários e industriais sem que isso representasse nenhum prejuízo na arrecadação final do tributo.

Portanto, como já dito, a concessão do crédito presumido ao adquirente do produto exonerado de tributação sem dúvida geraria vantagens a este, ainda que de forma indireta, mas ocasionada pela real intenção do benefício concedido, qual seja, a diminuição da tributação em favor do consumidor final. Se o adquirente obtém algum tipo de vantagem será por consequência, de forma indireta.

Caso contrário, não se admitindo o creditamento, as autoridades fazendárias continuariam a arrecadar a mesma quantia de tributos, pois o adquirente do insumo acabaria por pagar sua parcela e a do empresário da etapa anterior, como ficou observado no caso 3.

Admitir esta interpretação significaria subtrair direito subjetivo constitucional (não-cumulatividade) do adquirente como forma de compensação (custeio financeiro-econômico) de benefício concedido a outro sujeito (vendedor), para que o Fisco se mantenha incólume no final do processo. Estaria assim substituindo o benefício concedido por um mero diferimento da incidência tributária.

Ademais, não há também que se falar em duplo favorecimento, como intenta o Fisco, alegando que o crédito presumido nos produtos não tributados ou à alíquota-zero

representariam um *bis in idem*, pois representaria no direito de compensação do mesmo crédito, violando assim o princípio da não-cumulatividade.

No entanto, esse creditamento que o adquirente postula não se configura em um *bis in idem*, pois o primeiro benefício não lhe foi concedido, nem tampouco por ele usufruído, realmente. Em fato, o que se requer não é a fruição de benefício, mas sim o exercício de um direito consagrado na Constituição, a saber, o de se creditar do valor que incidiria na etapa anterior do processo produtivo³⁶.

Interessante é a afirmação da União de que não haveria razão para o adquirente requerer o crédito pretendido pois esse tributo acumulado seria repassado, integralmente, para a etapa seguinte da cadeia produtiva, não representando, assim, nenhum prejuízo. No entanto, tal alegação não é verdade, eis que, conforme já demonstrado, o adquirente que, na hipótese de concessão do crédito teria que pagar apenas 10, passaria a pagar 20 (correspondente aos seus 10 e os 10 da etapa anterior).

Ele estaria excessivamente onerado pelo tributo, pois passaria a pagar o dobro do que eventualmente lhe era atribuído. Além disso, mesmo que ele repassasse a integralidade desta quantia para a etapa seguinte, ele seria prejudicado, pois necessitaria inserir tal quantia no preço final do produto, fazendo-o ficar mais caro, e, conseqüentemente, menos concorrente no mercado.

O artigo 150, §6º, da Constituição Federal sofreu uma alteração, através da promulgação da Emenda Constitucional nº 03/1993, que assim dispõe:

§ 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

É através do disposto deste artigo que a União tenta proibir a concessão de crédito presumido, pois tal benefício só poderia ocorrer caso estivesse expressamente presente em lei. No entanto, tal artigo não merece ser aplicado ao presente caso, pois a União estaria querendo lhe conceder uma interpretação diversa da qual o dispositivo foi criado.

Esta regra não exclui a norma específica do IPI, que faculta ao Poder Executivo alterar alíquotas quando entender necessário, nas condições e limites estabelecidos em lei. O art. 150, §6º, da CF, que era mais restrito em 1988, sendo ampliado com a EC 3/93, teve e tem origem e objetivo diversos.

³⁶ Desta maneira se manifesta o Ministro Cezar Peluso, em seu voto no referido Recurso Extraordinário nº 370.682.

O que o legislador quis na verdade era evitar a inclusão, em projeto sobre outro assunto, de interesse do governo ou da maioria, de preceito destinado a beneficiar categorias, regiões ou situações particulares, mediante aprovação em bloco. Para isto exigiu que tais benefícios necessitassem de lei específica para tal. Esta regra é limitadora indireta do direito parlamentar de oferecer emendas, estando na mesma linha daquelas que disciplinam as emendas aos projetos orçamentários.

Em outras palavras, o que se quer é evitar, no processo legislativo, barganhas parlamentares quanto a benefícios tributários, pois antes de tal emenda constitucional era relativamente ocorrente que, em projeto sobre assunto de interesse do governo ou de uma maioria, parlamentares apresentassem emendas beneficiando interesses próprios, condicionando seu voto, ou mesmo a desobstrução da sessão da Casa legislativa, à aprovação de sua emenda.

Mesmo que assim não o fosse, o direito ao crédito do IPI não necessita de autorização do legislador infraconstitucional, pois tal direito decorre diretamente da Constituição Federal e do regime por ela adotado para este tributo, que tem por escopo impedir seja ele indevidamente onerado por incidências em cascata.

Além disso, como já observado, os regimes tributários do IPI e do ICMS sempre foram semelhantes, até a promulgação da Emenda Passos Porto (EC 23/83), que determinou a proibição do crédito de produtos isentos, não tributados ou sob alíquota-zero no que se refere ao ICMS somente, exceto se lei dispôr ao contrário.

Desta forma, a Constituição expressamente determinou que fosse proibido o creditamento para o ICMS, enquanto manteve intacto o regime para o IPI. Portanto, se a Constituição realmente quisesse que não fosse possível o creditamento do IPI, teria expressamente mencionado, como fez com o ICMS. Em razão disto, não há que se falar em necessidade de edição de lei concedendo tal benefício, se a própria Constituição, quando teve oportunidade para proibir, assim não o fez perante o IPI, mas somente em face do ICMS.

Não obstante não ter sido objeto do Recurso Extraordinário, vale ressaltar que, em virtude da decisão do RE 212.484, o então Presidente da República Fernando Henrique Cardoso editou, em 29/12/98 a Medida Provisória nº 1.788, que posteriormente seria convertida na Lei 9.779/99, que em seu art. 11 dispõe:

Art. 11 O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente da aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota-zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI, devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e

74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda.

Desta forma, passou-se a se admitir, expressamente em lei, o aproveitamento de crédito, ou de saldo, que o contribuinte não pudesse compensar com a saída de outros produtos, mesmo no caso de produto isento ou tributado à alíquota-zero.

O Ministro Gilmar Mendes, em seu voto a favor da União, argumenta que a concessão do creditamento poderia acabar por violar a seletividade do IPI. Isto porque o IPI, por ser um imposto plurifásico, possui diversas etapas em sua cadeia tributária, de modo que as alíquotas que incidem nestas etapas são variáveis, dependendo da essencialidade do produto ao qual se aplicam.

Deste modo, menciona a hipótese trazida pela Procuradoria da Fazenda, na qual uma matéria-prima essencial (por exemplo, o formol), poderia servir de insumo para dois produtos distintos: um essencial (como medicamentos) e o outro supérfluo (produto para alisamento de cabelo), ocorrendo uma verdadeira bifurcação na cadeia industrial.

Nesta hipótese, de acordo com a União e com o Ministro Gilmar Mendes, um favorecimento fiscal em razão da essencialidade do produto da etapa anterior acabaria por repercutir no produto supérfluo, desvirtuando a seletividade e estabelecendo um verdadeiro subsídio à produção de produto não essencial.

Tais argumentos apresentados são, de fato, fortes. Não obstante o notório conhecimento da Procuradora da Fazenda e do Ministro Gilmar Mendes, cabe salientar o brilhantismo do voto do Ministro Cezar Peluso, rebatendo tais afirmações, chegando a conclusão que parece ser o entendimento mais correto sobre a questão.

Afirma o ilustre Ministro que o que se questiona é a possibilidade de o benefício fiscal concedido no meio da cadeia produtiva aniquilar os créditos relativos às etapas anteriores, e não a repercussão deste benefício ao adquirente. Em verdade, não há transferência do benefício fiscal ao adquirente, mas a tributação do que efetivamente lhe cabe no ciclo produtivo do produto.

Deve se observar que o valor da matéria-prima é inferior ao do venda do produto. Desta forma, tanto no preço de venda, quanto no preço da matéria-prima, a aplicação da alíquota mais elevada (por ser um produto supérfluo) é equivalente à sua aplicação sobre a diferença entre o preço da venda e o preço da aquisição da matéria-prima, ou seja, sobre a parcela efetivamente acrescida pelo contribuinte ao produto no ciclo produtivo.

De fato, como já exposto no presente trabalho, a regra da não-cumulatividade pode ser observada de duas formas distintas: com a alíquota sendo aplicada sobre o valor agregado ao

produto, ou sobre o valor integral, sendo nesta última descontada o valor cobrado nas etapas anteriores. O que muda, na verdade, é apenas o método de cobrança, visto que o resultado final permanece o mesmo: a aplicação da alíquota, de uma forma ou de outra, irá incidir sobre o valor acrescido à matéria-prima quando da venda do produto.

Para exemplificar, o Ministro Cezar Peluso cita uma hipótese extrema, na qual tenhamos uma matéria-prima essencial, cuja alíquota incidente é zero. Se o adquirente de tal insumo, ao vender o produto, o vende com o mesmo valor que adquiriu a matéria-prima, ele teria recolher a mesma quantia que era devida na etapa anterior, que representaria seu crédito. Desta forma, o crédito anularia por completo o débito, e o adquirente nada teria a pagar. Tal fato ocorre porque o empresário nada acresceu ao valor do produto.

Em razão disto, não haveria nenhum subsídio usufruído pelo produtor de insumo supérfluo em razão de ter adquirido matéria-prima essencial, tributada à alíquota-zero. Logo, nesta hipótese em que a alíquota não é linear, mas diferenciada, o encargo total da operação fica dividido entre os partícipes da cadeia produtiva, na proporção do que cada um agregou ao produto, o que atende ao princípio da não-cumulatividade, o qual esta em distribuir equitativamente a carga tributária. Isso responde à objeção de que a alíquota final não geraria encargo total equivalente à aplicação final da alíquota sobre o último preço.

Por último, alega a União de que não se poderia aplicar igual tratamento aos produtos sob alíquota-zero ou não tributados daqueles beneficiados com o benefício da isenção, eis que são institutos distintos. Vale lembrar que em tal julgado, a União reconheceu a hipótese de creditamento nos casos de insumos adquiridos sob o regime da isenção, e que as diferenças entre estes institutos já foram examinadas na presente Monografia.

Afirma a União que poderia ocorrer uma aplicação irrestrita do precedente firmando pelo Supremo Tribunal Federal para a isenção, através da equiparação entre a esta, a alíquota-zero e a não-tributação, eis que além de serem institutos distintos, há conseqüências diferenciadas para cada um deles.

A isenção seria instituída apenas por lei, enquanto a alíquota-zero poderia ser estabelecida no âmbito do Poder Executivo, nos limites estabelecidos por lei, sendo o veículo normativo o primeiro traço distintivo entre estes institutos. Outra diferença estaria no fato de que na isenção há a exclusão do crédito tributário, enquanto na alíquota-zero esse crédito existe, mas é quantificado como sendo zero, fazendo por tornar este crédito ineficaz.

Já os produtos não tributados seriam uma hipótese de não incidência do tributo, seja em razão da imunidade constitucional, seja pelo produto não sofrer processo de industrialização, ou então por pura opção legislativa.

Além disso, nos casos de alíquota-zero e não-tributação, como no presente Recurso Extraordinário, não haveria alíquota para definir o tributo que supostamente constituiria um crédito para a etapa posterior. Desta forma, se estaria diante de um outro problema: qual alíquota serviria de referencial para a compensação do tributo?

Porém, tais questões não apresentariam tanta dificuldade para se solucionar. Quanto à dúvida de qual alíquota incidiria, aplicar-se-ia àquela incidente na industrialização subsequente, fixada em regulamento, conforme restou determinado no julgamento do RE 353.668.

Por outro lado, não obstante a diferença entre tais institutos, é evidente que a isenção, a alíquota-zero e não-tributação produzem o mesmo efeito jurídico e prático, que é a exoneração tributária, não se justificando, pois, a idéia de tratamentos diferenciados. O não reconhecimento de tal crédito resultaria em simples diferimento do imposto, acarretando, até, aumento da carga tributária final.

Aliás, não admitir o que a Suprema Corte reconheceu para a isenção no que diz respeito à hipótese de alíquota-zero e, mesmo, de não-tributação, seria inutilizar instrumentos de política governamental que, em nada, se diferenciam, quanto aos efeitos, da isenção.

Conforme afirma o Ministro Nelson Jobim em seu voto no RE 353.668/PR, “a só nomenclatura, no contexto, não pode sobrepor-se aos efeitos do instituto. Doutro modo, bastaria ao legislador adotar a alíquota-zero, por via de lei (verdadeira isenção), em etapas alternadas da cadeia produtiva, para se aniquilar a regra da não-cumulatividade do IPI, tornando-o cumulativo, com o agravamento de se arrecadar mais do que se arrecadaria sem a concessão do que deveria ser ‘benefício fiscal’”.

Tal entendimento é corroborado nos memoriais apresentados pelos eminentes professores Misabel Derzi e Sacha Calmon:

Pode-se afirmar que tanto a isenção quanto a alíquota-zero devem receber idêntico tratamento no que se refere à não-cumulatividade. A alíquota zero tende a razões de praticidade tributária. Se por um decreto do Executivo que reduz a alíquota do IPI a zero alcança-se o mesmo resultado de uma lei que concede a isenção do imposto, opta-se, em regra, pela primeira via, mais célere e prática. No entanto, o que se busca com ambas as formas exonerativas é o mesmo resultado: tributar somente as operações subsequentes à beneficiada, pelo valor nelas agregado.

A não-tributação, por ser uma categoria exonerativa com o mesmo regime jurídico-tributário concernente à isenção, devendo derivar as mesmas consequências comuns e peculiares ao benefício fiscal.

Da mesma forma afirma o ilustre professor José Souto Maior Borges:

Em síntese: não há incidência de norma obrigacional do IPI na isenção, não-tributação ou alíquota-zero. Esse é um ponto comum que as reúne sob o mesmo regime jurídico exonerativo dentro do campo dos produtos industrializados. (...) embora em todas essas categorias afins esteja presente direito ao crédito³⁷.

Diversos outros renomados tributaristas também se manifestaram a favor do tratamento igualitário entre estes institutos:

A alíquota-zero não é senão uma das formas de isenção, pois expressa, claramente, em lei e com as mesmas consequências jurídicas. Dizer o legislador que um produto é isento do IPI ou que tem alíquota-zero é dizer, de forma clara e inequívoca, que, por força de favor legal, o produto referido não sofre qualquer incidência tributária. Os termos se equivalem e, por consequência, o que aplicado for para as leis de exclusão de incidência tributária quanto à isenção aplicada deveria ser para alíquota-zero³⁸.

Isto, porém, não inibe o crédito do imposto referente a todas as etapas anteriores àquela em que se verificou a ocorrência da alíquota-zero, posto que se assim não fosse, tal efeito seria marcadamente cumulativo para os preços dos bens ou serviços. A Constituição Federal não estabelece nenhuma restrição ao direito ao crédito do IPI, não havendo embasamento na legislação ordinária que determina a anulação dos créditos de IPI em diversas situações (RIPI/02, art. 193), como no caso de industrialização de produtos não tributados³⁹.

Por fim, não obstante as diversas manifestações da doutrina nacional, conforme restaram demonstrados neste presente trabalho, o Supremo Tribunal Federal acabou por dar provimento ao Recurso Extraordinário, por 6 votos a 5, de modo que ficam proibidos os créditos de produtos adquiridos sob o regime da alíquota-zero e da não-tributação. Votaram pelo provimento do recurso os Ministros Ilmar Galvão (Relator), Gilmar Mendes, Eros Grau, Joaquim Barbosa, Marco Aurélio e Ellen Gracie, enquanto restaram vencidos os Ministros Cezar Peluso, Nelson Jobim, Sepúlveda Pertence, Ricardo Lewandowski e Celso de Mello.

Cabe ressaltar que, mediante tal decisão, no sentido de não possibilitar o crédito de insumos adquiridos à alíquota-zero e não-tributação, se estará dando ensejo a possíveis táticas ilegais por parte do Governo. Isto porque, com a possibilidade de crédito para a isenção, mas não para alíquota-zero, poderia as autoridades fazendárias se utilizarem, indevidamente, da faculdade de zerar as alíquotas do IPI com o objetivo de aumentar a arrecadação desse imposto, sem o concurso do Poder Legislativo, como forma de compensar a falta de eficiência no direcionamento dos gastos públicos. Seria a chamada ilegalidade eficaz.

De tal forma afirma o tributarista Kiyoshi Harada:

³⁷ BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3.ed., Ed. Malheiros, 2001, p. 354/355.

³⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **In Notícias AIC**. Informativo semanal, nº 16, de 19.04.85, p. 3.

³⁹ SOARES, José Eduardo, e, LIPPO, Luiz Francisco. **A não-cumulatividade tributária – ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS**. p. 190.

Por isso, a decisão tomada pelo Pretório Excelso Nacional poderá conduzir o governo federal a uma prática nociva aos contribuintes e à própria ordem constitucional. Poderá estimular o mau uso da faculdade de alterar as alíquotas por decreto, até mesmo para fazer face às dificuldades momentâneas de caixa.

É claro que tal procedimento, além de ilegítimo, seria inconstitucional por implicar desvio de finalidade. A faculdade conferida ao Executivo diz respeito ao exercício da extrafiscalidade não tendo qualquer fim arrecadatário.

Porém, se já é bem difícil detectar o desvio de finalidade em casos de majoração de impostos de exportação e de importação, típicos impostos regulatórios do comércio exterior, o que não dizer do IPI?⁴⁰

Infelizmente, o Supremo Tribunal Federal acabou indo de encontro com os seus próprios julgamentos, que teve votação unânime efetuado em 18 de dezembro de 2002, bem como com toda a jurisprudência firmada pelos Tribunais Regionais Federais, da 1ª a 5ª Região, do Superior Tribunal de Justiça, das vozes mais renomadas da doutrina do país em matéria constitucional e tributária, além dos pareceres de especialistas que foram encomendados por contribuintes em fundamentação de suas ações.

Desta forma, o Supremo Tribunal Federal entendeu pelo não creditamento, prejudicando sensivelmente o contribuinte, inclusive a própria ordem econômica, eis que acaba por onerar ainda mais os já excessivamente onerados produtos.

Tal decisório, no sentido da supressão da não-cumulatividade nos casos de aquisição de matérias-primas sob o regime da alíquota-zero ou não-tributados, acabará por gerar consequências, como as citadas pelo ilustres juristas Ernesto Saccomani Junior e Agenor Duarte da Silva:

a) como o contribuinte não poderá utilizar seu crédito, o preço final de seus produtos industrializados serão onerados, prejudicando a relação com o consumidor final, o qual procurará outros produtos no mercado, mais acessíveis, ou; b) não tendo outra opção, o consumidor final terá seu custo encarecido, por adquirir um produto “onerado artificialmente”; c) a não utilização do crédito, impedirá que novos investimentos sejam feitos na empresa, o que também fará que seus produtos sejam incompatíveis com o mercado; d) perdendo mercado, a empresa fatalmente terá sua produção reduzida, impedindo a geração de empregos. Isto aumentará ainda mais a massa de desempregados no país, como já vem ocorrendo com algumas empresas de calçados no Sul do Brasil, as quais não estão conseguindo competir com os produtos vindo do exterior; e) se esse julgamento prosperar sem haja uma revisão, sem dúvida alguma irá espantar os investimentos do país, afastar o capital e incinerar os empregos⁴¹.

⁴⁰ HARADA, Kiyoshi. **IPI. Perigo de quebra do princípio da não-cumulatividade**. Jus Navigandi, Teresina, ano 11, n. 1576, 25 out. 2007. Disponível em <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=10564>

⁴¹ SACCOMANI JUNIOR, Ernesto. SILVA, Agenor Duarte da. A PERPLEXIDADE DOS CONTRIBUINTES ANTE O JULGAMENTO DO STF SOBRE O CRÉDITO DE IPI DE PRODUTOS DE ALÍQUOTA REDUZIDA A ZERO. **Tributário.net**, São Paulo, a. 5, 10/4/2007. Disponível em: http://www.tributario.net/artigos/artigos_ler.asp?id=33351. Acesso em: 3/4/2008.

No entanto, na tentativa de diminuir o impacto negativo que tal decisão acarretaria, o Ministro Lewandowski suscitou uma questão de ordem, com o objetivo de apreciarem a possibilidade de se conferirem efeitos prospectivos ao acórdão, e que será analisado no próximo Capítulo.

4. A QUESTÃO DE ORDEM E A POSSIBILIDADE DE MODULAÇÃO DOS EFEITOS TEMPORAIS DA DECISÃO

A questão referente à possibilidade de se conceder créditos quando da aquisição de insumos isentos, tributados à alíquota-zero ou até mesmo não tributados, após anos de discussão e divergências, tanto na doutrina quanto na jurisprudência, acabou por chegar ao seu termo junto ao Supremo Tribunal Federal. A Suprema Corte decidiu, em uma votação extremamente disputada, por maioria de 6 votos a 5, por mudar o entendimento que vinha adotando nos julgados acerca do tema.

Desta forma, com essa mudança de posicionamento, passou a entender o STF pela impossibilidade de creditamento nos casos em que o empresário adquiriu os insumos sob a aplicação da alíquota-zero ou quando não tributados. Quanto aos insumos regidos pelo benefício da isenção, a Suprema Corte já tinha entendimento pacífico, e até mesmo a União, quando da interposição do Recurso Extraordinário, optou por não discutir tal questão, reconhecendo que o contribuinte tinha realmente o direito ao crédito presumido na aquisição de insumos isentos.

Logo, tal decisão no extraordinário inegavelmente teve um grau de relevância muito elevado, eis que acarretou em uma mudança de posicionamento da Suprema Corte do país. Mudança esta que representaria um grande prejuízo para os inúmeros contribuintes do tributo em questão, atingindo, indiretamente, todos os consumidores dos produtos. Assim sendo, por entender a importância de tal decisório, o Ministro Ricardo Lewandowski (que já tinha votado a favor do contribuinte e do crédito presumido, saindo-se vencido no julgamento do Recurso Extraordinário) suscitou uma questão de ordem, para que se discutissem sobre a possibilidade de se conferir efeitos prospectivos (*ex nunc*) à decisão.

Como fundamento de sua argumentação, alegou a aplicação, por analogia, do art. 27 da Lei 9.868/99, que se refere ao processo e julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade e da Ação Declaratória de Constitucionalidade. Desta maneira, o

Ministro Lewandowski acabou por abordar dispositivo relativo ao controle de constitucionalidade do direito pátrio, adentrando, assim, na seara do Direito Constitucional.

Não resta ao presente trabalho outra solução que não seguir os passos do ilustre Ministro do STF, razão pela qual se faz necessário uma breve análise sobre o sistema de controle de constitucionalidade, até mesmo pelo fato deste não ser o tema principal desta Monografia.

4.1. Controle de Constitucionalidade

O sistema de controle de constitucionalidade tem por fundamento o Princípio da Supremacia da Constituição. Conforme já afirmado por Kelsen na sua teoria piramidal, a Constituição é a lei suprema de todo o ordenamento jurídico de um Estado, é a lei que serve de validade para todas as demais (independente de qual corrente doutrinária adotar: se aquela que afirma que a Constituição se localiza no ápice da pirâmide, como afirmava Kelsen, ou se na sua base).

Este princípio não se encontra previsto expressamente na Constituição, estando nela implícito. Cabe ressaltar que nossa Constituição Federal é classificada como rígida, ou seja, possui um processo de alteração mais difícil do que o da edição das leis em geral. Tal fato é fundamental na análise de tal questão, eis que a supremacia e controle de constitucionalidade só existem, e se justificam, nas Constituições rígidas.

Tal supremacia se legitima pelo fato de a Carta Magna ser resultante da vontade do povo, caracterizada pelo Poder Constituinte Originário, enquanto que as leis são fruto da vontade dos representantes do povo, caracterizados pelo Poder Constituinte Derivado.

O Controle de Constitucionalidade aparece como instrumento de garantia e proteção da supremacia da Constituição, pois através deste sistema as normas consideradas inconstitucionais, ou seja, incompatíveis com o disposto na lei suprema, são simplesmente retiradas do ordenamento jurídico.

Temos várias modalidades de controle de constitucionalidade do Direito brasileiro. Primeiramente, no que se refere à questão da competência, pode-se dividir em duas espécies: o controle difuso e o controle concentrado. No primeiro, a declaração de inconstitucionalidade de leis e atos normativos pode ser declarada por todo tribunal ou juiz monocrático. Todos são legitimados para exercer tal prerrogativa.

Já em relação ao controle concentrado, este só pode ser exercido por um órgão político ou judicial, que no caso é o Supremo Tribunal Federal, guardião da Constituição. Logo, é este o competente para declarar que tal lei é inconstitucional.

Ademais, no que tange à questão procedimental do controle de constitucionalidade, este se divide em duas categorias: o incidental e o abstrato. No controle abstrato, também chamado de controle em tese ou via de ação direta, uma ação específica é proposta com o intuito de declarar tal lei como sendo inconstitucional, como é o caso da Ação de Direta de Inconstitucionalidade – ADIN. A declaração de inconstitucionalidade é o objeto principal da ação, estando, portanto, no dispositivo, fazendo coisa julgada. Não há lide, nem conflito de interesses, por isso é uma função atípica, pois o STF não atua como juiz, mas sim como legislador negativo, expelindo a norma da ordem jurídica.

Em contrapartida, o controle incidental, também chamado de concreto ou via de ação indireta, é aquele que ocorre dentro de uma ação judicial já proposta. A apreciação de constitucionalidade de uma lei é uma questão prejudicial à resolução do mérito de uma lide. Vai incidir sobre a causa de pedir, e não sobre o pedido em si. O pedido é apenas a salvaguarda de um direito subjetivo violado.

O primeiro modelo adotado pelo Brasil foi o modelo norte-americano (controle incidental e difuso), em 1891, trazido por Rui Barbosa. Nele, a decisão tinha natureza declaratória e efeitos *ex tunc*, em razão do princípio da supremacia da Constituição.

No entanto, desde 1965 (e recepcionado pela Constituição de 1988), o Brasil adota o modelo híbrido, resultado da mistura entre os modelos norte-americano e austríaco. Este último, elaborado por Hans Kelsen e presente na Carta Magna austríaca de 1920, a decisão de inconstitucionalidade tinha natureza constitutiva negativa e efeitos *ex nunc* (não reativos), pois a inconstitucionalidade só se consumava com a decisão judicial.

Assim sendo, no direito pátrio, os efeitos gerados no controle incidental são aplicáveis apenas às partes do processo, enquanto que no controle abstrato os efeitos são *erga omnes*, ou seja, afetam toda a coletividade, pois o direito discutido e tutelado é coletivo. No entanto, independente de qual modalidade se adote, por ser meramente declaratória de uma inconstitucionalidade que já existia desde a origem da lei, os efeitos temporais gerados pela decisão são, em regra, *ex tunc*, ou seja, retroagem desde a vigência da lei, em nome do princípio da supremacia da Constituição.

Porém, não obstante o efeito retroativo das decisões de constitucionalidade, a Lei 9.868/99, que trata das regras processuais destas ações diretas, acabou por estabelecer, em seu artigo 27, uma ressalva à retroatividade destas decisões.

Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.

Desta maneira, caso entenda necessário em razão da preservação da segurança jurídica ou de excepcional interesse social, o Supremo Tribunal Federal pode modular os efeitos temporais das decisões de inconstitucionalidade, podendo estes ser *ex nunc* (prospectivos), ou seja, a partir da decisão, ou até mesmo passando a gerar efeitos *pro futuro*, quando se estabeleceria um momento posterior para que tais efeitos comesçassem a incidir.

É neste dispositivo legal, aplicado por analogia, que o Ministro Lewandowski tenta fundamentar sua argumentação de que seria necessário, no presente caso, a modulação dos efeitos temporais da decisão do Recurso Extraordinário. Passa-se agora à análise destes argumentos trazidos pelo ilustre Ministro, bem como pelos demais membros do Plenário da Suprema Corte.

4.2. Possibilidade da aplicação da modulação dos efeitos temporais ao caso concreto

Diante da decisão do Supremo Tribunal Federal que acabou por mudar o posicionamento que esta Corte vinha adotando no mesmo caso, o Ministro Ricardo Lewandowski suscitou uma questão de ordem, sugerindo que fosse discutido a possibilidade de se modular os efeitos do presente decisório, a saber, conferir efeitos prospectivos, ao contrário dos efeitos *ex tunc* (retroativos), que seriam a regra no caso.

Para tanto, serviu como fundamento o art. 27 da Lei 9868/99, que confere a prerrogativa ao STF de, diante da maioria de 2/3 de seus componentes, restringir os efeitos da declaração de inconstitucionalidade, tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social.

A doutrina e a jurisprudência pátria sempre reconheceram, não obstante várias vozes discrepantes, que os efeitos são retroativos, pois a sentença é declaratória, reconhecendo que a lei é viciada desde o seu nascimento e, por isso, nula e inapta para produzir efeitos jurídicos válidos, devendo alcançar, inclusive, os atos pretéritos com base nela praticados. Tal teoria é

fundada na antiga doutrina norte-americana, segundo a qual “*the unconstitutional statute is not a law at all*”⁴².

Em contrapartida, nos próprios Estados Unidos, desde a Grande Depressão, já se admite a pena de anulabilidade para esta norma, encontrando, inclusive, previsão expressa em ordenamentos jurídicos de vários países⁴³, até mesmo na legislação ordinária brasileira⁴⁴.

Desta maneira afirma Teori Albino Zavascki que a lei inconstitucional é ato nulo e que somente pode ser mantida em virtude de fatores extravagantes, e que o Supremo, ao manter atos originados de norma viciada, não está declarando que foram válidos, e sim fazendo um juízo de valor, ponderando os bens jurídicos em conflito e optando pela providência menos onerosa, ainda que isso resulte na manutenção de uma situação originariamente ilegítima⁴⁵.

Neste sentido também afirma Lúcio Bittencourt que o princípio pelo qual os efeitos da decisão de inconstitucionalidade deve retroagir *ab initio* não pode ser aceito em termos absolutos, como se a lei nunca tivesse existido, não ficando, dessa forma, sumariamente canceladas as relações jurídicas que se tenham constituído de boa-fé ao tempo em que a lei vigorou⁴⁶.

Ademais, pela tradicional doutrina da anulabilidade, a lei inconstitucional existiu validamente até o momento do pronunciamento da decisão que assim a considera e, por isso, afirmar que a mesma é simplesmente nula, significa esquecer que toda a lei nasce com a presunção de validade no mundo jurídico, gerando direitos, deveres e efeitos no plano do ser físico e, neste, não há ato humano nulo ou anulável, visto que, uma vez praticado, jamais poderá deixar de ter sido⁴⁷.

Assim sendo, há previsões que conferem os efeitos prospectivos à decisão que declara certa norma inconstitucional. Esta anulação da norma incompatível com o texto da Carta Magna, através da modulação dos efeitos temporais da decisão, surge assim como precioso instrumento que permite temperar o princípio da supremacia constitucional com outros valores socialmente relevantes, em especial o da segurança jurídica.

⁴² W. W. Willoughby. *The Constitutional law of the United States*. New York, 1910, v. 1, p. 9/10 *Apud* MARTINS, Ives Gandra e MENDES, Gilmar Ferreira. *Controle Concentrado de Constitucionalidade: comentários à Lei n. 9.868/1999*. São Paulo: Editora Saraiva, 2001 p. 313

⁴³ Portugal (art. 282, 2 e 4, da Constituição), México (art. 105, I, da Constituição), Polônia (art. 190, 3, da Constituição), Alemanha (art. 79, 2, da Lei Orgânica do Tribunal Constitucional).

⁴⁴ Leis 9.868, de 10 de novembro de 1999, e 9.882, de 3 de dezembro de 1999.

⁴⁵ ZAVASKI, Teori Albino. **Eficácia das sentenças na jurisdição constitucional**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, p. 50.

⁴⁶ BITTENCOURT, Lúcio. *O controle jurisdicional da constitucionalidade das leis*. 2ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1968. *Apud* FERRARI, Regina Maria Macedo Nery. *Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade*. 5ª edição revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 278.

⁴⁷ FERRARI, Regina Maria Macedo Nery. *Op. cit.*, p. 283.

Ressalte-se que, com a anulabilidade da norma ao invés de declará-la nula, fez com que o direito positivo consagrasse a tese, já defendida por alguns no passado em sede doutrinária⁴⁸, segundo o qual a decisão de inconstitucionalidade teria natureza constitutivo-negativa, e não apenas declaratória, como se entendia tradicionalmente, a partir de uma interpretação clássica do princípio da supremacia, combinada com a leitura mais estrita dos dispositivos constitucionais que tratam da matéria.

Os argumentos daqueles contra a possibilidade de se conferir efeitos prospectivos (cuja tese acabou saindo vencedora por 10 votos a 1, sendo o Ministro Lewandowski o voto vencido) se resumiam, de fato, a dois argumentos: tal dispositivo basilar se referia a decisões de inconstitucionalidade, o que não se aplicava ao presente caso, e o fato de que, na verdade, não havia nenhuma virada jurisprudencial, eis que não existia nenhuma jurisprudência pacífica sobre o tema.

Analisemos tais questões individualmente. No que se refere ao primeiro argumento, de fato a situação prevista pelo legislador no momento da elaboração do art. 27 da Lei 9868/99 não é a mesma do caso concreto. Na ação direta de inconstitucionalidade temos um modelo de controle concentrado e abstrato, onde o objeto principal da ação é a inconstitucionalidade da lei ou ato normativo.

Diferentemente é o presente Recurso Extraordinário, onde não há qualquer intuito de se declarar uma lei inconstitucional, pelo contrário, não há qualquer modificação no contexto fático e nem mudança legislativa, mas apenas uma alteração consubstancial no entendimento do STF sobre a matéria, possivelmente em face de sua nova composição. Não se pode negar, no entanto, que há um câmbio abrupto de rumos, acarretando prejuízos aos jurisdicionados que pautaram suas ações pelo entendimento pretoriano até então dominante.

De certo modo, como bem afirma o Ministro Lewandowski em seu voto na questão de ordem, “embora o efeito prospectivo variável possa causar certa espécie, seja por seu aspecto inovador, seja por não encontrar previsão constitucional expressa, quando compreendido sob uma ótica teleológica, não é difícil constatar que ele encontra fundamento no princípio da razoabilidade, porquanto objetiva não apenas minimizar o impacto das decisões do Supremo sobre relações jurídicas já consolidadas, como também evitar a ocorrência de um vácuo legislativo, em tese mais gravoso para o ordenamento legal do que a subsistência temporária da norma declarada inconstitucional⁴⁹”.

⁴⁸ Por exemplo, Pontes de Miranda, *Comentários à Constituição de 1967, com a Emenda nº 1*, de 1969, tomo III. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1970, pp. 615/626.

⁴⁹ RE 370.682/SC, p.499.

Cabe observar que, não obstante o art. 27 da lei 9868/99 autorize o STF a restringir os efeitos da declaração de inconstitucionalidade, sem qualquer outra limitação expressa, a rigor tal dispositivo não poderia ser aplicado nos processos de índole subjetiva.

Veja que tal poder atribuído ao Supremo Tribunal Federal, guardião da Constituição, trata-se de um múnus de matiz político, cujo exercício comporta considerável margem de discricionariedade, exatamente para que a Corte possa dar efetividade ao princípio da supremacia constitucional. Tanto o é que tal poder se encontra previsto em lei infraconstitucional, e não em algum dispositivo do texto da Carta Magna.

A Suprema Corte, inclusive, quando aplicou a modulação dos efeitos nos processos objetivos, realizou uma ponderação de valores e princípios abrigados na própria Constituição. Esses fundamentos que autorizam a modulação dos efeitos nas decisões proferidas nos processos de índole objetiva, também se aplicam, *mutatis mutandis*, aos processos de natureza subjetiva, conforme precedentes desta Corte.

Dentre eles se destaca o acórdão paradigmático do Recurso Extraordinário 197.917/SP, proferido em 06/06/2002, cujo relator foi o Ministro Mauricio Corrêa, que em seu voto afirmou não ter dúvidas de que “a limitação de efeito é um apanágio do controle judicial de constitucionalidade, podendo ser aplicado tanto no controle direto quanto no controle incidental”, sobretudo quando, à luz “de um severo juízo de ponderação que, tendo em vista análise fundada no princípio da proporcionalidade, faça prevalecer a idéia de segurança jurídica ou outro princípio constitucionalmente relevante”.

Vale acrescentar que o legislador pátrio, ao dispor sobre a edição de súmulas vinculantes pelo Supremo Tribunal Federal, previu, de forma expressa, no art. 4º da Lei 11.417, de 19 de dezembro de 2006, a possibilidade de modulação de seus efeitos:

Art. 4º. A súmula com efeito vinculante tem eficácia imediata, mas o Supremo Tribunal Federal, por decisão de 2/3 (dois terços) dos seus membros, poderá restringir os efeitos vinculantes ou decidir que só tenha eficácia a partir de outro momento, tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse público.

Logo, o novo diploma legal apenas positivou uma lógica decisória inerente à própria função político-jurídica da Suprema Corte. Com o enunciado das súmulas vinculantes poderá ser deduzido a partir de decisões reiteradamente prolatadas no âmbito do controle difuso de constitucionalidade, não negar que, por via de consequência, mostra-se também perfeitamente possível a modulação dos efeitos das decisões proferidas nos processos de índole subjetiva, mormente quando resultantes de julgamentos do Plenário do STF.

Isto porque, não há como não se reconhecer que quando a matéria é afetada ao Plenário, mesmo que se trate de processos subjetivos, a decisão resultante, na prática, surtirá efeitos *erga omnes*, eis que afetará os demais processos com pedidos idênticos pendentes de decisão nas diversas instâncias.

Pese-se ainda o fato de que, não obstante a decisão ter sido tomada em sede de Recurso Extraordinário, só gerando efeitos entre as partes litigantes, é inequívoco que abrir-se-á um precedente para milhares de outros casos que tramitam na Justiça de todo o país.

Tanto o é que, no presente caso, os contribuintes, fiados em entendimento pacificado na Suprema Corte, por quase uma década, visto que as primeiras decisões datam do final dos anos 90, passaram a creditar-se, de forma rotineira, do IPI decorrente das operações que envolviam a entrada de insumos isentos, tributados com alíquota-zero ou não-tributados., cujo entendimento era acompanhado por todos os Tribunais Regionais Federais e juízes de primeira instância.

Desta mesma forma, ao tratar da importância dos precedentes pretorianos e da construção daquilo que denomina de “Direito Judicial”, afirma Karl Larenz:

“(...) existe uma grande possibilidade no plano dos factos de que os tribunais inferiores sigam os precedentes dos tribunais superiores e estes geralmente se atenham à sua jurisprudência, os consultores jurídicos das partes litigantes, das firmas e das associações contam com isto e nisto confiam. A consequência é que os precedentes, sobretudo os dos tribunais superiores, pelo menos quando não deparam com uma contradição demasiado grande, serão considerados, decorrido longo tempo, Direito vigente. Disto se forma em crescente medida, como complemento e desenvolvimento do Direito legal, um Direito Judicial (...)”⁵⁰.

Por outro lado, os Ministros que votaram pela não concessão de efeitos prospectivos ao presente caso, também firmaram tal entendimento fundamentado pelo fato de que, ao contrário do que afirmara o Ministro Lewandowski e os contribuintes, não havia jurisprudência pacificada sobre o tema no âmbito do Supremo Tribunal Federal.

Isto ocorreria pelo fato de que nenhum dos processos cujo tema era a possibilidade de crédito presumido aos insumos adquiridos sob o regime da alíquota-zero ou não-tributados chegou a transitar em julgado, ou seja, fez coisa julgada. Nos recursos extraordinários considerados paradigmas, a União opôs embargos declaratórios, ainda pendentes de julgamento.

⁵⁰ LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 5ª ed., 1983, pp. 521/522.

Em verdade, os julgados em que a Suprema Corte entendeu a favor do creditamento presumido em face dos produtos sob o regime da alíquota-zero e não-tributados não chegou a fazer coisa julgada, eis que não transitaram em julgado.

Tal fato deve ser analisado com muita atenção.

Ora, desde 18/12/2002, quando da publicação do acórdão do RE 350.446/PR, favorável ao creditamento dos produtos sob o regime da alíquota-zero, com base nesta decisão, várias outras foram tomadas, de caráter monocrático, nesta Suprema Corte, e de natureza coletiva, no Superior Tribunal de Justiça e nos Tribunais Regionais Federais, somando-se, ao todo, mais de sessenta decisões.

Como já afirmado, a modulação dos efeitos temporais é feita através de uma ponderação de valores e princípios, entre esses os da segurança jurídica, da boa-fé e da proteção da confiança.

No entanto, embora tenhamos tido mais de 60 processos sobre o tema em questão julgados favoravelmente pelo Supremo Tribunal Federal, deveras certo que nenhum deles chegou, de fato, ao fim. Todos foram alvo de recurso da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

A não existência de jurisprudência pacificada acerca da matéria em questão “decorreu por culpa única e exclusivamente da União Federal que apresentou inúmeros embargos de declaração ou agravos regimentais meramente protelatórios. Ou seja, dificilmente, para não dizer, impossivelmente, com alguns desses recursos que todos nós operadores do direito sabemos que muitas vezes servem apenas para ‘ganhar tempo’, o entendimento já sedimentado favorável aos contribuintes seria revertido⁵¹”.

Ressalte-se que, independente do trânsito em julgado havia uma posição pacificada e majoritária na jurisprudência, de modo que os contribuintes poderiam seguramente se creditar no IPI nas circunstâncias já descritas, sem a necessidade de provisão dos respectivos valores. A credibilidade da decisão do Supremo era tamanha, ainda que sem ser definitiva, processualmente falando, que imediatamente irradiou os seus efeitos para todas as demais instâncias do judiciário.

Uma série de julgados da mais alta Corte de Justiça do País, que guardem entre si uma linha de coerência e que, contínua e reiteradamente, garantem aos contribuintes certos

⁵¹ PIMENTA, Dalmar. DA INDIGNAÇÃO DIANTE DA DECISÃO DO STF NO LEADING CASE DOS CRÉDITOS DE IPI NAS OPERAÇÕES TRIBUTADAS SOB ALÍQUOTA ZERO OU NÃO TRIBUTADAS. **Tributário.net**. São Paulo, a. 5, 4/7/2007. Disponível em: http://www.tributario.net/artigos/artigos_ler.asp?id=33420. Acesso em: 3/4/2008.

direitos, resume uma certeza sobre esses direitos, representando a segurança jurídica para o cidadão sobre aquela matéria.

Não obstante os contínuos julgados a favor do tema, o STF, como bem afirma o Ministro Joaquim Barbosa em seu voto sobre a questão da modulação dos efeitos temporais do presente caso, não chegou a ter um período considerável de pacífico entendimento. Isto porque o caso-líder (RE 350.446/PR) foi julgado em 18/12/2002, tendo seu acórdão publicado em 06/06/2003. Em 25 de fevereiro de 2003, ou seja, apenas três meses após o julgado, e antes mesmo da publicação do respectivo acórdão, a Primeira Turma do STF decidiu reexaminar a matéria no Plenário da Corte.

Vê-se que, no caso concreto, em julgado do dia 15/12/2004, cujo acórdão foi publicado em 02/02/2005, o Plenário do STF já possuía 6 votos favoráveis à mudança de posicionamento da Corte perante o tema, sendo, portanto, maioria. Tal fato confirmou a tendência da Suprema Corte à reversão do entendimento, eis que esta só não ocorreria caso algum dos seis Ministros revisse o seu voto, o que acabou não acontecendo.

Desta forma, entre a publicação do caso-líder apontado como fundamento da projeção de segurança jurídica (RE 350.446) e a publicação da ata da sessão do presente extraordinário transcorreu apenas um ano e oito meses.

Assim sendo, entende o ilustre Ministro Joaquim Barbosa que seria inadequado afirmar que o caso-líder pudesse condicionar os parâmetros econômicos das operações anteriores à publicação do respectivo acórdão, bem como que o caso-líder preservasse a mesma força após a ampla divulgação da sessão de julgamento em que a Corte, pela manifestação de seis de seus integrantes, indicou claramente a tendência de modificação de seu entendimento.

E conclui afirmando que, “no melhor dos cenários, somente seria plausível afirmar que a orientação do caso-líder (RE 350.446) projetou-se tão-somente às operações que foram realizadas entre a publicação do respectivo acórdão e a publicação da ata de sessão em que se firmou a tendência de mudança de entendimento”.

Em verdade, tais argumentos trazidos pelo ilustre Ministro são de fato verídicos, não havendo, processualmente falando, posicionamento pacificado sobre o tema. Ocorre que, conforme já dito, o Supremo Tribunal Federal, bem como os demais Tribunais e os juízes monocráticos, vinham entendendo por um certo posicionamento, de forma reiterada.

Desta forma, não há que se considerar, no presente caso, uma jurisprudência pacífica apenas quando do julgamento deste ou daquele apelo extraordinário, eis que tal entendimento já vinha sendo adotado há tempo suficiente (quase uma década) para formar em uma

jurisprudência apaziguada no Direito pátrio, representando, deste modo, uma segurança jurídica para os inúmeros contribuintes.

Logo, apesar dos sólidos argumentos trazidos pelos Ministros, em especial Joaquim Barbosa, entendemos que, não obstante a não presença de ação direta de inconstitucionalidade (como prevê o art. 27 da lei 9.868/99) e a não formação, processualmente falando, de coisa julgada nos inúmeros processos alegados, a modulação dos efeitos temporais deveria ser aplicado ao presente caso, como uma forma de proteção ao contribuinte que, de boa-fé, se creditou do IPI, protegido pelo entendimento que o STF vinha adotando caso a caso.

Desde o primeiro julgamento acerca do tema (RE 350.446), o STF vinha decidindo, reiteradamente, em mais de 60 julgados, pela possibilidade do crédito, tendo, inevitavelmente, tal entendimento influenciado todas as esferas do Poder Judiciário, que seguiam o posicionamento do STF.

Apesar dos recursos interpostos pela União para impedir a formação da coisa julgada nestes processos, o contribuinte mantinha a convicção de que o STF manteria seu entendimento, pois assim o vinha fazendo durante anos. Ressalte-se, inclusive, que grande parte dos inúmeros recursos da União se tratavam de Embargos Declaratórios, que não tem o condão de alterar decisões, de tal modo que não poderia se esperar que estes fizessem com que a Suprema Corte alterasse seu posicionamento.

Portanto, o creditamento a que os empresários vinham obtendo não foi fruto de mera opção do contribuinte, como algumas vezes afirmado pelos Ministros, mas sim o foram balizados pelos ininterruptos julgados proferidos pela Suprema Corte do País. Uma mudança brusca de entendimento representaria um prejuízo tamanho para os contribuintes, que sempre agiram de boa-fé.

Tal mudança de percepção por parte do STF além de acarretar uma série de execuções fiscais propostas pelo Fisco, para cobrar todo o montante relativo ao IPI devido pelos empresários dentro do prazo prescricional de 5 anos, também representaria uma série de ações rescisórias em face dos contribuintes que obtiveram êxito nas suas ações judiciais, quanto à matéria em comento, mesmo para casos em que já se operara a *res iudicata* (trânsito em julgado da sentença).

Do mesmo modo, não há porque não se aplicar, por analogia, o art. 27 da lei 9.868/99 por não se tratar de ação de inconstitucionalidade. O caso concreto não se refere à lei ou ato normativo incompatível com a lei suprema, mas sim com uma mudança de posicionamento e jurisprudência, ainda que não na prática, pacífica.

Cabe salientar, por último, que, caso fosse concedida a modulação dos efeitos temporais, se estaria diante de uma situação interessante, pois teríamos várias espécies de contribuintes: os que se creditavam automaticamente, os que se creditavam mediante decisão judicial e aqueles que simplesmente não se creditavam, pagando o imposto normalmente.

Com os efeitos prospectivos, aqueles que se creditavam (seja por opção própria ou pautada em decisão judicial) teriam certa margem de tempo para continuarem com sua operação considerada “ilícita”, eis que, neste caso, o STF teria se pronunciado contra este tipo de procedimento. Deste modo, apesar de o STF entender tal comportamento como sendo irregular, estar-se-ia concedendo um período “bônus”⁵² para que os contribuintes antes ilegais continuassem a exercer sua ilegalidade, com o aval da Suprema Corte .

Em contrapartida, aqueles que recolhiam regularmente o IPI devido passariam a ser autorizados pelo Supremo Tribunal Federal a, durante certo período, não mais recolher tal tributo, bem como a propor ação judicial requerendo a devolução da quantia paga dentro do prazo prescricional. Ou seja, o STF reconheceria a licitude dos atos destes contribuintes, mas permitiria que estes agissem ilegalmente durante certo tempo, permitindo, inclusive, que obtivessem a restituição do que era legalmente devido.

Tal situação parece um tanto quanto estranha, porém não tanto quando se observa as consequências que os efeitos retroativos acarretarão. Aqueles que não recolhiam o tributo, pautadas em entendimento pacificado no STF, passarão a recolher, bem como terão contra si ajuizadas execuções para cobrar o valor que não foi pago nos últimos 5 anos, ou seja, serão “punidos” pela prática baseada em posicionamento da Suprema Corte. Já aqueles que recolhiam, simplesmente continuarão a recolher.

De fato, em uma hipótese ou em outra, situações interessantes acontecerão. Porém, parece-nos a opção mais correta a se adotar neste caso, *data venia* o conhecimento dos ilustres Ministros do Supremo Tribunal Federal, a aplicação dos efeitos prospectivos, eis que o contribuinte é a parte mais fraca da relação tributária, razão pela qual não parece justo que, com os efeitos *ex tunc*, arque com mais esse ônus.

Uma ponderação de valores e princípios deve ser feita, devendo se levar em conta o princípio da segurança jurídica, tendo este íntima afinidade com a boa-fé, pois se o STF adotou determinada interpretação como a correta para determinado caso concreto, vem, por respeito à boa-fé dos jurisdicionados/contribuintes, a lei estabilizar tal situação, vedando a

⁵² Tal período bônus se refere àquele entre o julgamento do Recurso Extraordinário e a publicação do acórdão, eis que é a partir desta última que se aplicariam os efeitos prospectivos.

anulação de atos anteriores sob pretexto de que os mesmos teriam sido praticados com base em errônea interpretação de norma legal.

Desta forma, não merecia o contribuinte ser prejudicado pelo fato de ter agido simplesmente de acordo com a norma jurídica e o posicionamento do STF, que é o guardião e intérprete da Constituição Federal. Se desta maneira assim agiu o contribuinte, o foi unicamente em virtude da interpretação que o Supremo Tribunal Federal conferiu a determinada questão.

Urge mencionar que tal questão referente à modulação dos efeitos temporais, por ser recente na legislação pátria, ainda causa diversas situações contraditórias. Neste ponto, ressalte-se a recentíssima decisão do Supremo Tribunal Federal acerca do prazo prescricional das contribuições de seguridade social⁵³.

A lei 8.212/91 (referente a estas contribuições) estabelecia, em seus artigos 45 e 46, que o prazo para se exigi-las seria de 10 anos, alterando, desta forma, o prazo da prescrição previsto no Código Tributário Nacional, que seria de 5 anos.

Os Ministros decidiram, acertadamente, pela inconstitucionalidade de tais dispositivos, eis que o art. 146, III, “b”, da Carta Magna, prevê que somente lei complementar pode dispor sobre prescrição e decadência em matéria tributária, como forma de proteção dos contribuintes face à discricionariedade da autoridade fazendária, conforme já visto.

Ocorre que, em julgamento de 12/06/2008, os Ministros entenderam pela modulação dos efeitos temporais desta decisão de inconstitucionalidade, de modo a não permitir aos contribuintes que recolheram corretamente estas contribuições o direito de obter a restituição dos valores indevidamente recolhidos antes do prazo quinquenal.

Em outras palavras, o STF entendeu ser inconstitucional o recolhimento, por parta da Fazenda Nacional, das contribuições de seguridade social pelo prazo de 10 anos, mas não permitiu aos contribuintes de reaverem tais valores declarados indevidos por esta Suprema Corte.

Em tal decisão, bem como no presente caso ora em estudo, o STF acabou por beneficiar, em ambos, a Fazenda Pública, prejudicando, assim, o contribuinte, o elo mais frágil da relação tributária.

Ou seja, o Estado, detentor exclusivo da competência legislativa, fica agora autorizado a editar diversas leis flagrantemente inconstitucionais e aplicá-las enquanto o Supremo Tribunal Federal assim não as declarar, sabendo que esta Corte, quando assim fizer, não

⁵³ Nos julgamentos dos Recursos Extraordinários nº 556.664, 559.882, 559.943 e 560.626.

punirá a Fazenda Pública pelo período em que aplicou tais dispositivos inconstitucionais. Realmente, é um “negócio da China”!

Enquanto isso, o contribuinte, no presente caso do crédito presumido do IPI, que se pautou não só na legislação tributária que em nada proibia o creditamento como na jurisprudência reiterada sobre o tema, acabou não tendo o direito de ter legalizado seus créditos no período em que o STF não havia se manifestado contra tal benefício.

Fica claro, portanto, o alto grau nocivo que tal decisão acarretou para os contribuintes do IPI, pois estes foram prejudicados duplamente: *a priori* em razão mudança de posicionamento do STF acerca da matéria; e posteriormente em virtude da não aplicação dos efeitos prospectivos ao caso em tela, além do próprio sistema econômico, que será afetado drasticamente em razão do inevitável aumento de preços dos produtos finais.

Resta-nos apenas lamentar esta decisão do Supremo Tribunal Federal.

5. CONCLUSÃO

Desta forma, conforme ficou evidenciado ao longo desta Monografia, a idéia de tributação guarda íntima relação com a necessidade de o Estado buscar recursos na esfera privada dos particulares, para que, assim sendo, possa atender aos gastos e necessidades públicas aplicados em prol da coletividade, a que o Estado se destina a proteger.

Neste contexto, o tributo passou, através dos tempos, a ser concebido democraticamente a partir do surgimento do Estado Democrático de Direito, urgindo destacar, neste ponto, a importância e o caráter imprescindível das limitações ao poder de tributar do Estado, como forma de proteger o cidadão, bem como a consagração dos direitos e garantias fundamentais do contribuinte.

Ressalte-se que coube à Constituição a tarefa de manter a ação de tributar dentro deste Estado Democrático de Direito, pois é por meio daquela que foi determinada e distribuída a competência tributária dos entes federativos – União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios – e a conseqüente limitação ao poder de tributar destes referidos entes políticos.

Entre as limitações ao poder de tributar, instituídas pela Constituição Federal como forma de evitar desmandos discricionários por parte das autoridades fazendárias, destacamos, sobretudo do primeiro Capítulo, as imunidades e os princípios constitucionais tributários, tratando-se estes de verdadeiras cláusulas pétreas, eis que não podem ser modificadas por emendas.

No que se refere aos princípios constitucionais, que receberam maior ênfase neste trabalho, discriminamos aqueles considerados mais importantes, como fundamento para os demais, previsto tanto na Constituição como em inúmeras leis infraconstitucionais presentes em nosso ordenamento jurídico.

Analizamos os impostos, que são espécie dos tributos, sobretudo o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI. Quanto a este, foram examinadas não só as características presentes a todos os impostos, mas também aquelas específicas deste tributo, em razão de suas particularidades, como a excepcionalidade aos princípios da legalidade e anterioridade.

Não suficiente, abordamos alguns princípios tributários a este tributo exclusivos, como o da Seletividade e o da Não-cumulatividade. Este último, inclusive, mereceu maior destaque, pois é com intuito de preservá-lo que surgiu a possibilidade de crédito presumido, que nada mais é que a compensação do valor que seria devido quando da entrada de produtos cuja norma tributária não incidisse.

Para que tal matéria pudesse ser melhor compreendida, examinamos a evolução histórica do princípio da não-cumulatividade (tanto em relação ao IPI, quanto ao ICMS, outro imposto que o princípio se aplica), bem como da distinção entre as diversas figuras exonerativas, a saber, o regime da isenção, da alíquota-zero e o da não-tributação.

Chegamos, então, à análise da questão no âmbito do Supremo Tribunal Federal, examinando os diversos argumentos trazidos pelos ilustres Ministros da Corte, tanto a favor quanto contrários à concessão de créditos presumidos.

Tendo em vista a decisão proferida pela Suprema Corte, desfavorável aos contribuintes, expomos a questão de ordem suscitada pelo Ministro Ricardo Lewandowski sobre a possibilidade de atribuição de efeitos prospectivos à decisão.

Para tanto, fez-se uma breve análise sobre o controle de constitucionalidade no direito brasileiro e seus efeitos.

Igualmente foram abordados os diversas razões referentes à modulação dos efeitos temporais, bem como as consequências que esta traria, tanto para os contribuintes quanto para o próprio Estado, independentemente se fosse ou não aprovada.

Logo, como pôde ser observado, foi dado enfoque, no presente trabalho, ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e a grande divergência relativa ao crédito presumido, com a discussão chegando ao Supremo Tribunal Federal, terminado, enfim, com o exame da possibilidade de serem aplicados efeitos prospectivos à decisão, como forma de se resguardar princípios constitucionais como o da segurança jurídica e o da boa-fé do contribuinte.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo, Ed. Saraiva, 12ª ed., 2006.
- BITTENCOURT, Lúcio. O controle jurisdicional da constitucionalidade das leis. 2ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1968.
- BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3.ed., Ed. Malheiros, 2001.
- CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo, Ed. Malheiros, 21ª edição, 2005.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro, Ed. Forense, 2006.
- CLÈVE, Clèmerson Merlin, **Atividade Legislativa do Poder Executivo**, 2ª ed. São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 2000.
- ICHIHARA, Yoshiaki. **Imunidades Tributárias**. São Paulo, Ed. Atlas, 2000.
- GANDRA, Ives. **Questões Atuais do Direito Tributário**. Del Rey, 1999.
- HARADA, Kiyoshi. **IPI. Perigo de quebra do princípio da não-cumulatividade**. Jus Navigandi, Teresina, ano 11, n. 1576, 25 out. 2007. Disponível em <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=10564>

LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 5ª ed., 1983.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo, Ed. Malheiros, 29ª edição, 2008.

MANEIRA, Eduardo. **O princípio da Não-Surpresa do Contribuinte**. Belo Horizonte, Ed. Del Rey, 1994.

MÂNICA, Fernando Borges. **Terceiro Setor e Imunidade Tributária: teoria e prática**. Belo Horizonte, Ed. Fórum, 2005.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **In Notícias AIC**. Informativo semanal, nº 16, de 19.04.85.

MEDEIROS, Pedro Jorge. Competência Tributária. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, Ano 14, nº 69, julho/agosto de 2006.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 9. ed. ver. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2007.

PIMENTA, Dalmar. Da indignação diante da Decisão do STF no leading case dos créditos de IPI nas operações tributadas sob alíquota zero ou não tributadas. **Tributário.net**. São Paulo, a. 5, 4/7/2007. Disponível em: http://www.tributario.net/artigos/artigos_ler.asp?id=33420.

SACCOMANI JUNIOR, Ernesto; SILVA, Agenor Duarte da. A perplexidade dos contribuintes ante o julgamento do STF sobre o crédito de IPI de produtos de alíquota reduzida a zero. **Tributário.net**, São Paulo, a. 5, 10/4/2007. Disponível em: http://www.tributario.net/artigos/artigos_ler.asp?id=33351.

SOARES, José Eduardo; LIPPO, Luiz Francisco. **A não-cumulatividade tributária – ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS**.

ZAVASKI, Teori Albino. **Eficácia das sentenças na jurisdição constitucional**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais.